

**БЕЛКООПСОЮЗ
УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ТОРГОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ»**

С. А. ДАНИЛКОВА

РЕВИЗИЯ И АУДИТ

**Курс лекций
для студентов специальностей
1-26 02 03 «Маркетинг»,
1-25 01 04 «Финансы и кредит»,
1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии»,
1-25 01 10 «Коммерческая деятельность»**

УДК 657
ББК 65.052.8
Д 18

Рецензенты: П. Г. Пономаренко, канд. экон. наук, доцент,
зав. кафедрой бухгалтерского учета Белорусского
торгово-экономического университета потребительской кооперации;
М. С. Шидловская, канд. экон. наук, доцент кафедры
банковского дела, анализа и аудита Белорусского торгово-
экономического университета потребительской
кооперации

Рекомендован к изданию научно-методическим советом учреждения образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации». Протокол № 6 от 9 июня 2009 г.

Данилкова, С. А.

Д 18 Ревизия и аудит : курс лекций для студентов специальностей 1-26 02 03 «Маркетинг», 1-25 01 04 «Финансы и кредит», 1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии», 1-25 01 10 «Коммерческая деятельность» / С. А. Данилкова. – Гомель : учреждение образования «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2010. – 340 с.
ISBN 978-985-461-728-2

УДК 657
ББК 65.052.8

ISBN 978-985-461-728-2

© Данилкова С. А., 2010
© Учреждение образования «Белорусский
торгово-экономический университет
потребительской кооперации», 2010

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях хозяйствования требуется дальнейшее развитие теории и практики контроля. Ревизия и аудит являются основными формами контроля и позволяют не только давать оценку состояния бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и организовывать рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов, обеспечивать сохранность активов субъектов хозяйствования независимо от форм собственности и видов деятельности, разрабатывать тактические и стратегические управленческие решения. В Республике Беларусь этому способствуют принимаемые нормативные правовые акты в экономической сфере.

Приобретая теоретические знания и умения по дисциплине «Ревизия и аудит» молодые специалисты смогут не только оценить любое явление хозяйствования, но и предупредить его негативное влияние, так как в настоящее время необходим квалифицированный специалист, устанавливающий новый механизм воздействия контроля за результатами деятельности субъектов хозяйствования.

Важное значение имеют вопросы, связанные с совершенствованием методологии ревизии и аудита на основе международных стандартов и принципов мировой практики хозяйствования с разработкой их финансовой стратегии на перспективу в соответствии с новыми требованиями экономики.

В результате изучения дисциплины «Ревизия и аудит» студенты экономических специальностей должны установить роль и место ревизии и аудита в общей схеме экономических дисциплин; уяснить их задачи в сфере обеспечения сохранности активов организации всех форм собственности, соблюдения договорной и расчетно-платежной дисциплины, выявления и мобилизации внутренних резервов проверяемых организаций с целью улучшения их финансового состояния.

В связи с этим курс лекций направлен на получение, углубление, систематизацию и закрепление теоретических знаний об объектах контроля, ревизии и аудита; развитие творческого мышления; формирование умений и навыков организации и проведения ревизий и аудита; овладение приемами контроля при решении практических задач в организации.

Курс лекций разработан по программе дисциплины «Ревизия и аудит».

Дальнейшее совершенствование теории и практики ревизии и аудита и приведение их в соответствие с международными стандартами позволят выделить и отразить органам контроля наиболее существенное в изучаемой совокупности явлений и процессов, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций.

Тема 1. СОДЕРЖАНИЕ И СУЩНОСТЬ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ. ПРЕДМЕТ И МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЯ

План

1. Содержание и сущность финансово-хозяйственного контроля и его место в системе управления.
2. Основные условия функционирования системы контроля и его этапы.
3. Принципы контроля.
4. Классификация и виды контроля.
5. Содержание и функции вневедомственного и ведомственного контроля.
6. Формы контроля.
7. Организация финансового контроля за рубежом.
8. Предмет и метод контроля.
9. Приемы документального и фактического контроля.

1.1. Содержание и сущность финансово-хозяйственного контроля и его место в системе управления

Контроль является широко распространенным объективным явлением экономической жизни общества и тесно связан с другими явлениями, поэтому для понимания действительной роли контроля необходимо качественное обособление и самостоятельный анализ этой сферы практики управления.

Общество живет и развивается по определенным законам, поэтому существует объективная необходимость контроля за соблюдением и выполнением данных законов. Контроль – это функция, которая присуща всякому управлению.

Слово «контроль» происходит от латинского выражения и имеет следующие значения: сопоставление или противопоставление должного, заранее установленного, изменение с целью восстановления. Сущность и содержание контроля не могут быть обстоятельно раскрыты в отрыве от сферы управленческой деятельности, которую он обслуживает. Контроль – одна из необходимых составных частей управленческого процесса, в котором он выступает как элемент обратной связи, так как по его данным производится корректировка ранее

принятых решений и планов. Эффективно действующий контроль призван иметь стратегическую направленность, ориентированную на результаты, быть своевременным и достаточно простым. Исходя из этого, *контроль* представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого субъекта с целью оценки и обоснованности эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от требований этих решений, устранения неблагоприятных явлений и сигнализации о них при необходимости компетентным органам.

Согласно Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 г., «контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы управления, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем» (приложение 1). Поэтому у любого органа управления должны быть соответствующие подразделения, обеспечивающие его контрольные функции.

Контроль как способ обратной связи может быть эффективным только в случае получения и эффективного использования достоверной и своевременной информации о состоянии всей управляемой системы, определения того, все ли в этой системе осуществляется в соответствии с намеченными целями и принципами, полученными указаниями и распоряжениями руководства, действующим законодательством. Контроль дает возможность не только выявить отклонения от принятых и утвержденных правил, процедур, законоположений, но и определить причины этих отклонений, конкретизировать их по степени участия в них должностных лиц, деятельность которых подвержена проверке.

Общество не может нормально функционировать и развиваться без четко организованной системы контроля за производством и распределением общественного продукта и другими сферами общественной жизни. *Система* – это совокупность каких-либо элементов, объединенных по определенным принципам или взаимосвязям и составляющих единое целое.

Система контроля включает следующие *элементы*: объект, субъект, предмет, метод, приемы и способы, техника и технология, принципы, процесс контроля, сбор и обработка исходных данных для проведения контроля, результат контроля и затраты на его осуществление, субъект, принимающий решение по результатам контроля, принятие решения по результатам контроля.

Являясь составной частью функции управления, экономический контроль направлен на решение стратегических задач, стоящих перед экономикой, он выполняет несколько функций: информационную, профилактическую, мобилизующую и воспитательную (табл. 1).

Таблица 1. Основные функции контроля

Функции	Содержание функций
Информационная	Информация, полученная в результате контроля, является основанием для принятия соответствующих управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование контролируемого субъекта. Данная информация способствует объективному изучению состояния дел контролируемого субъекта, помогает выявить влияние факторов, способствующих росту эффективности производства
Профилактическая	Контроль не только призван выявить недостатки, хищения, злоупотребления, но и должен способствовать их устранению и недопущению в дальнейшей работе. Усиление профилактической функции контроля является объективной необходимостью совершенствования управления экономикой, обеспечения динамичного и пропорционального развития всех отраслей и производств, успешного достижения целей, стоящих перед контролируемым субъектом
Мобилизующая	Организация должна обеспечить рациональное и целевое использование всех своих средств и ресурсов. Целевое использование средств означает, что они должны расходоваться в соответствии с конечной целью функционирования данной организации, планами, сметами и договорами. Рациональное использование средств – достижение наиболее высоких показателей производства при наименьших затратах ресурсов и труда. Организация должна мобилизовать все имеющиеся у нее ресурсы для достижения поставленной цели и эффективного ведения производства
Воспитательная	Контроль, приобщая людей к управлению производством, способствует воспитанию у работников организаций потребности неукоснительного соблюдения законности и четкого исполнения своих обязанностей; являясь важным средством в борьбе с бесхозяйственностью, способствует соблюдению дисциплины, воспитанию сознательного отношения к труду и собственности организации

Контроль является частью национальной экономики, которая включает в себя ряд взаимодействующих структурных элементов:

- государственные, общественные и хозяйственные органы управления производством;
- хозяйственный механизм;
- объект управления, представляющий собой совокупность хозяйственных организаций и отношений между ними.

Первые два элемента представляют собой систему управления производством как субъектом управления. Производство как объект управления представляет собой совокупность хозяйственных организаций и отношений между ними по поводу производства, обмена (обращения), потребления и, частично, распре-

деления производственных материальных ценностей, информации и услуг. Контроль – важнейшее звено как системы управления производством, так и самого объекта управления. Механизм контроля является частью хозяйственного механизма. Именно посредством механизма контроля осуществляется обратная связь между объектом и субъектом управления, к органам руководства поступает информация о состоянии и поведении объектов управления. Качество системы управления во многом определяется качеством работы механизма контроля. Механизмы контроля действуют также и между организациями (например, влияние потребителя на производителя), внутри организаций, внутри органов управления, между органами управления, во всех подсистемах экономической жизни общества. От эффективности действия механизмов контроля во многом зависит функционирование национальной экономики. Все это и определяет роль и место контроля в системе хозяйствования в современных условиях.

1.2. Основные условия функционирования системы контроля и его этапы

Для организации контроля необходимо создание определенной системы в соответствии с заданными требованиями. В ходе разработки системы контроля определяются ее свойства с учетом результатов изучения объектов контроля. Система контроля состоит из следующих элементов:

- субъект контроля;
- объект контроля;
- предмет контроля;
- принципы контроля;
- метод (методики) контроля;
- приемы и способы контроля;
- техника и технология контроля;
- процесс контроля;
- сбор и обработка исходных данных для проведения контроля;
- результат контроля и затраты на его осуществление;
- субъект, принимающий решение по результатам контроля;
- принятие решения по результатам контроля.

В некоторых случаях применяют понятие «механизм контроля» – совокупность принципов, методов и процесса контроля. *Процесс контроля* – это деятельность объединенных в определенную структуру органов контроля, руководителей, контролеров, общественных организаций и др., направленная на гарантированное достижение наиболее эффективным и производительным способом поставленных целей управления путем реализации органами и кадрами контроля определенных задач контроля и применения соответствующих принципов, методов, технических средств и технологий контроля. *Технология контроля* – это механизм, включающий выбор методов и процедур, с помощью которых происходит отбор данных, необходимых для выявления отклонений от целей управления. Задача технологии контроля заключается в том, чтобы обеспечить руководство субъекта управления нужной информацией, несмотря на ее нехватку или избыток, искажение, невозможность точно установить тенденции, факты и т. д. Затем разрабатывается система определенных показателей, позволяющая описывать состояние и поведение объекта контроля в целом.

Для того чтобы процесс контроля функционировал, необходимо наличие двух предварительных условий:

1. Создание норм, нормативов, стандартов и других установленных законодательным путем или вышестоящими органами управления параметров, на которые должен опираться контроль.
2. Наличие организационной структуры субъекта хозяйствования.

Контрольная деятельность, как и управленческая деятельность в целом, начинается с постановки цели. Цель контроля выражается желаемым результатом в измеряемых величинах, если это возможно. Определение желаемого результата предполагает установление желаемых показателей, а также величин желаемых уровней их достижения. Таким образом устанавливаются критерии и показатели, по которым оценивается поведение контролируемого объекта. Специалисты теории научного управления исходят из того, что контроль – это система наблюдения и проверки процесса функционирования соответствующего объекта с целью устранения его отклонений от заданных параметров [7], [11].

Как функция социального управления контроль объективно необходим. Он направляет процесс управления по установленным идеальным моделям, корректируя поведение подконтрольного объекта. Сущность контроля состоит в том, чтобы субъект управления осуществлял учет и проверку того, как управляемый объект выполняет его предписания. Основной целью данной функции является блокирование отклонений в деятельности объекта управления от заданной управленческой программы, а при обнаружении аномалий – приведение управляемой системы в устойчивое положение при помощи всех социальных регуляторов. А это, в свою очередь, требует наличия организационной структуры организации. Каждое структурное подразделение, функциональный отдел субъекта хозяйствования должны функционировать в соответствии с положением об отделе (службе), а специалисты этих служб – руководствоваться в своей деятельности должностными инструкциями, утвержденными руководителями организаций, в которых

должны быть четко определены права, обязанности и ответственность каждого специалиста. Применительно ко второму обязательному условию функционирования системы контроля актуально изречение древних мыслителей: «Там, где начинается общая ответственность, сразу возникает безответственность».

Основной процесс контроля, какую бы область он ни затрагивал, состоит из трех этапов:

- установление норм функционирования, стандартов, т. е. определение начальной точки контроля;
- сбор данных о фактическом результате исполнения, сопоставление фактических результатов деятельности объекта контроля с определенными нормативами, стандартами;
- сравнение и оценка фактического и ожидаемого результатов исполнения, выработка и осуществление корректирующего действия.

1.3. Принципы контроля

Развитие методологии в области контроля связано, во-первых, с решением наиболее важных вопросов по определению принципов, на которых должны основываться разработка организационных форм и использование элементов метода контроля, во-вторых, с выработкой общей логики организации контроля, позволяющей превратить его в стройную, четко функционирующую систему выявления отклонений от установленных параметров. *Принцип контроля* – это общепризнанное правило действия в ходе проверки. Принципы образуют определенную систему и должны отвечать требованиям объективности, определенности, устойчивости, конкретности и др. Основные принципы контроля приведены в табл. 2.

Таблица 2. Основные принципы контроля

Принципы	Описание принципов
Научность	Предполагает использование в ходе контроля достижений науки и передового опыта в этой области
Экономичность	Накладывает ограничение на соотношение затрат и выгод от определенной информации, полученной в ходе проведения контроля
Нейтральность	Предусматривает непредвзятое выполнение проверяющими их должностных обязанностей по отношению к проверяемым. Информация, полученная в ходе контроля, не содержит пристрастных оценок, т. е. беспристрастна по отношению к разным группам пользователей и не нацелена на получение заранее заданного результата
Действенность	Предполагает воздействие на эффективность процессов организации, использование результатов контроля для устранения негативных явлений, предупреждения нарушений, оптимизации управленческих решений
Непрерывность	Непрерывность расширенного воспроизводства предполагает систематическое выполнение контрольных функций
Плановость	Контроль осуществляется в соответствии с составленными планами контрольно-ревизионной работы
Гласность	Результаты контроля доводят до сведения коллектива, чья деятельность проверялась, до вышестоящих органов управления, а также, в необходимых случаях, до средств массовой информации. Гласность результатов контроля и принятых по ним решений мобилизует коллективы на устранение выявленных отрицательных факторов и обеспечение успешного выполнения возложенных на них обязанностей, воспитывает их в духе соблюдения действующих законов и положений

В экономической литературе ряд ученых и экономистов выделяют другие принципы контроля:

- *Гибкость* (необходима для достижения эффективности в случаях непредвиденных изменений в планах) дает возможность специалистам, осуществляющим контроль, вносить изменения в планы проведения контрольных действий, которые, как правило, составляются на этапе подготовки к проведению контроля, при наличии оснований для таких корректировок.
- *Внезапность* – осуществление контрольных мероприятий без согласования времени их проведения с субъектами хозяйствования. Планы проведения всех видов контрольной работы являются документами, не подлежащими разглашению.
- *Массовость* – участие всех специалистов и других привлеченных лиц в осуществлении контроля на определенном уровне.

1.4. Классификация и виды контроля

Важное условие рациональной организации контроля – разработка его научно обоснованной классификации. В экономической литературе существуют различные подходы к классификации видов контроля. Основные классификационные признаки и виды контроля приведены на рис. 1.

По организационным формам контроль подразделяется на государственный, ведомственный, аудиторский и общественный.

Государственный контроль осуществляют органы государственной власти и управления, административные органы. Он обеспечивает интересы государства и общества.

Ведомственный контроль подразделяется на внутриведомственный и внутрихозяйственный. *Внутриведомственный контроль* организуется контрольно-ревизионными службами министерств, ведомств и дру-

гих вышестоящих органов. Министерства, комитеты и другие органы управления осуществляют контроль за деятельностью подведомственных им организаций. *Внутрихозяйственный контроль* осуществляется отдельными работниками, службами, комиссиями самой организации. Внутрихозяйственный контроль направлен на повышение эффективности функционирования организации. Ведомственный контроль представляет интересы ведомства и осуществляется путем проведения комплексных проверок (ревизий) и тематических проверок в подведомственных организациях.

Аудиторский контроль осуществляется независимыми специализированными аудиторскими организациями или аудиторами – индивидуальными предпринимателями, имеющими лицензию на указанный вид экономической деятельности, с целью выражения независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторский контроль является независимым и представляет интересы всех пользователей финансовой отчетности.

Общественный контроль проводится представителями различного рода общественных организаций (например, общество защиты прав потребителей). Он направлен на решение узких вопросов (по месту жительства, работы, членства и т. д.).

По ведомственной принадлежности контроль подразделяется на вневедомственный и ведомственный.

Вневедомственный контроль осуществляется специалистами контрольных служб независимо от ведомственной подчиненности и форм собственности проверяемых субъектов (например, Комитет государственного контроля Республики Беларусь).



Рис. 1. Классификация видов контроля

Ведомственный контроль проводится вышестоящим органом по принципу ведомственной подчиненности в соответствии с положением о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью организаций. Министерства, ведомства, комитеты, концерны, тресты проводят ревизии и тематические проверки в подведомственных организациях. Компетенция органов ведомственного контроля распространяется на осуществление проверки вопросов данного ведомства.

По времени проведения контроль подразделяют на предварительный, текущий и последующий.

Предварительный контроль применяется на стадии принятия управленческих решений до начала совершения хозяйственных операций. Его целью является предупреждение нарушений законности, нецелесообразного, неэффективного использования хозяйственных средств и принятия необоснованных решений. Это наиболее эффективный вид контроля, так как он имеет предупредительный характер. Объектом та-

кого контроля является следующая документация: договоры, сметы, проектно-сметная документация, документы, отражающие поступление и движение товарно-материальных ценностей, денежных средств. Предупреждая нерациональное использование ресурсов, предварительный контроль способствует улучшению конечных хозяйственных результатов деятельности субъектов хозяйствования.

Текущий контроль осуществляется в ходе хозяйственных операций. Его цель – оперативное выявление и своевременное пресечение нарушений и отклонений при выполнении производственных заданий, поиск и освоение внутрихозяйственных резервов роста эффективности производства. Текущий контроль позволяет своевременно выявить резервы роста эффективности производства, которые в ходе осуществления предварительного или последующего контроля могут остаться неувязанными. В этой связи данному виду контроля самое пристальное внимание должно уделяться со стороны ответственных работников субъектов хозяйствования, заинтересованных в результатах своей деятельности. Основными объектами текущего контроля являются показатели оперативной отчетности, первичные документы, отражающие те или иные хозяйственные операции.

Эффективным является сочетание текущего контроля с предварительным, так как оно способствует предупреждению непроизводительных потерь и своевременному устранению тех или иных недостатков и нарушений, установленных в ходе контроля.

Должная организация текущего контроля создает наиболее благоприятные предпосылки для повышения действенности экономического контроля.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций по истечении определенного отчетного периода. Цель данного вида контроля – установить правильность, законность и экономическую целесообразность произведенных хозяйственных операций, выявить факты бесхозяйственности и хищений. Эта форма контроля является самой распространенной и применяется в работе всех контролирующих органов. Такой контроль обеспечивает объективную оценку деятельности всех звеньев экономики и отдельных должностных лиц.

Объектами последующего контроля являются первичные документы, отражающие совершенные хозяйственные операции, регистры бухгалтерского учета и отчетности.

Последующим контролем по действующему законодательству охватывается в обязательном порядке деятельность всех субъектов хозяйствования, что позволяет в сочетании с предварительным и текущим контролем создать целостную систему контрольного наблюдения за процессами воспроизводства. Отличительными особенностями последующего контроля являются полнота охвата проверяемых объектов, возможность дать всестороннюю оценку эффективности использования производственного потенциала, обеспечение сохранности собственности организации.

Сочетание предварительного, текущего и последующего контроля позволяет обеспечить их наиболее высокую действенность и эффективность, поэтому в практике контрольно-ревизионной работы следует широко использовать все формы контроля, не противопоставляя их друг другу.

По источникам информации проверки выделяют документальный и фактический контроль.

Документальный контроль заключается в проверке различного рода первичных документов, бухгалтерских и оперативных регистров, статистической, бухгалтерской, оперативной отчетности и других документальных носителей экономической информации. Целью его является выявление правильности, достоверности, законности и экономической целесообразности документально отраженных хозяйственных операций. Специфика источников документального контроля состоит в том, что они могут быть как достоверными, так и недостоверными, полными и неполными, что сказывается на выборе технических приемов его осуществления, которые связаны, главным образом, с проверкой документов.

Фактический контроль предполагает проверку фактического состояния, наличия и использования средств организации, осуществляемую путем обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания. Его целью является обеспечение безусловной достоверности контрольных данных.

Объектами фактического контроля являются товарно-материальные ценности, наличные деньги и ценные бумаги, готовая продукция, товары, незавершенное производство, выполненный объем работ и т. д.

Фактический контроль не в состоянии обеспечить воссоздание всей картины хозяйственных процессов из-за отсутствия полной необходимой информации, поэтому его следует применять в сочетании с документальным контролем, что в конечном итоге повысит качественный уровень контрольно-ревизионной работы.

Приведенная классификация контроля не является исчерпывающей и может дополняться с развитием экономических отношений.

1.5. Содержание и функции вневедомственного и ведомственного контроля

К органам, имеющим право вневедомственного (государственного) контроля отдельных аспектов деятельности организации (рис. 2), относятся Комитет государственного контроля, Министерство юстиции, Министерство по налогам и сборам, Министерство труда и социальной защиты, Национальный банк, Государственный таможенный комитет, Министерство экономики, Министерство финансов Республики Беларусь, Комитет по ценным бумагам при Совете Министров Республики Беларусь, Национальный статисти-

стический комитет, Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь, Белгосстрах и др.

Система органов, осуществляющих государственный контроль, может быть классифицирована на органы, для которых контрольные функции не являются основными, и органы, специально созданные для осуществления государственного контроля.

К первым относятся органы государственной власти и государственного управления общей компетенции, для которых контроль за выполнением национальных и региональных программ по экономическому и социальному развитию является одним из направлений их управленческой деятельности. Их права и обязанности в этой области регламентированы законами, уставами, положениями.

Все органы, уполномоченные осуществлять функции государственного контроля, при проведении ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности в министерствах, ведомствах и других центральных органах управления, исполнительных комитетах, а также в объединениях, организациях и учреждениях независимо от форм собственности руководствуются положением о порядке организации и проведения проверок, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь».



Рис. 2. Система финансово-хозяйственного контроля в Республике Беларусь

Органы общей компетенции осуществляют контроль периодически, в процессе выполнения своей основной деятельности. Национальное собрание и местные советы осуществляют финансовый контроль при рассмотрении и утверждении бюджетов, заслушивании отчетов исполнительной власти о ходе исполнения бюджета. Постоянные комиссии Парламента Республики Беларусь также в процессе своей деятельности анализируют и проверяют финансовую информацию. До представления на рассмотрение Парламентом Республики Беларусь проекта республиканского бюджета они рассматривают указанный проект на предмет его соответствия действующему законодательству.

Правительство Республики Беларусь, являясь высшим исполнительным и распорядительным органом, выполняет также и функции контроля в части осуществления финансового контроля за формированием валютного фонда Республики Беларусь и его расходованием.

Высшим органом государственного контроля является Комитет государственного контроля Республики Беларусь. В статье 129 Конституции Республики Беларусь указано, что этот орган осуществляет государственный контроль за исполнением республиканского бюджета, использованием государственной собственности, исполнением актов Президента, Парламента Республики Беларусь, Правительства и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения. Деятельность Комитета государственного контроля Республики Беларусь регламентируется Законом Республики Беларусь от 9 февраля 2000 г. № 369-З «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь», Указом Президента Республики Беларусь от 5 декабря 1996 г. № 510 «О Комитете государственного контроля Республики Беларусь» и Указом Президента Республики Беларусь от 27 ноября 2008 г. № 647 «О некоторых вопросах деятельности органов Комитета государственного контроля Республики Беларусь».

Основными функциями Комитета государственного контроля Республики Беларусь являются:

- контроль за исполнением законов Республики Беларусь, постановлений Совета Министров и соответствием их другим актам, регулирующим отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения;
- контроль за своевременным поступлением доходов в бюджет, целевым и экономным использованием средств государственного бюджета и внебюджетных государственных фондов;
- проверка законности и эффективности использования государственных ресурсов всеми государственными организациями, а также материальных и денежных средств, направляемых государством на создание и развитие организаций негосударственных форм собственности;
- контроль за состоянием контрольно-ревизионной работы в органах государственного управления;
- проверка финансово-хозяйственной деятельности государственных организаций, представительств и учреждений, действующих за рубежом и финансируемых за счет средств бюджета;
- контроль за внешнеэкономической деятельностью органов государственного управления, законностью и эффективностью использования государственных средств при осуществлении внешнеторговых операций, создании и организации деятельности совместных организаций, привлечении иностранных инвестиций в экономику республики;
- контроль за исполнением законодательных и других нормативных актов в сфере экономики министерствами, ведомствами, другими органами государственного и хозяйственного управления, а также субъектами хозяйствования, независимо от форм собственности и подчиненности;
- контроль за использованием государственных средств и материальных ресурсов;
- контроль за исполнением законодательных и других нормативных актов по вопросам, касающимся правил торговли, дисциплины цен при реализации товаров и услуг, качества производимых и реализуемых товаров, организациями, независимо от форм собственности и подчиненности, а также физическими лицами;
- ревизии и тематические проверки в организациях и учреждениях, в том числе и по постановлению правоохранительных органов и др.

Особая роль в государственном контроле отводится Департаменту финансовых расследований, который вошел в состав Комитета государственного контроля Республики Беларусь отдельным структурным подразделением в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 2 ноября 2001 г. № 617 «О мерах по совершенствованию системы органов Комитета государственного контроля Республики Беларусь» и осуществляет деятельность в соответствии с Законом Республики Беларусь от 4 июня 2001 г. № 30-З «Об органах финансовых расследований Республики Беларусь». Департамент финансовых расследований осуществляет непосредственное руководство системой органов финансовых расследований Комитета государственного контроля Республики Беларусь, которую образуют непосредственно сам департамент, управления департамента по областям и г. Минску, а также межрайонные отделы управлений департамента по областям и г. Минску.

В состав Комитета государственного контроля Республики Беларусь входит Департамент финансового мониторинга, который осуществляет деятельность в соответствии с Законом Республики Беларусь от 19 июля 2000 г. № 426-З «О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных незаконным путем, и финансирования террористической деятельности» и Указом Президента Республики Беларусь от 14 сентября 2003 г. № 408 «Об образовании Департамента финансового мониторинга Комитета государственного контроля Республики Беларусь».

Департамент финансового мониторинга выполняет следующие функции:

- определение порядка формирования автоматизированной системы учета, обработку и анализ информации о финансовых операциях, подлежащих особому контролю;
- осуществление сбора и анализа информации о подозрительных финансовых операциях;
- проверку поступившей информации в установленном порядке;
- выявление признаков, свидетельствующих о том, что финансовые операции связаны с легализацией доходов, полученных незаконным путем, либо финансированием террористической деятельности;
- обеспечение соответствующего режима хранения и защиты информации, полученной в процессе его деятельности и составляющей служебную, банковскую и иную охраняемую законодательством тайну;
- осуществление иных функций в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Широкими полномочиями в области государственного контроля наделено Министерство финансов Республики Беларусь. Деятельность данного органа осуществляется в соответствии с положением о Министерстве финансов Республики Беларусь, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 1585.

Министерство финансов осуществляет контроль:

- за соблюдением финансовых интересов государства, в том числе в процессе интеграции Республики Беларусь в мировое хозяйство;
- за созданием в республике запасов драгоценных металлов и драгоценных камней в сфере деятельности с драгоценными металлами и драгоценными камнями;
- за качеством сортировки и оценки драгоценных камней, поступающих в Государственный фонд Республики Беларусь;

- за соблюдением юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями законодательства Республики Беларусь в сфере деятельности с драгоценными металлами и драгоценными камнями в пределах своей компетенции;

- за проведением государственной политики в области страховой деятельности – государственный надзор за страховой деятельностью на территории Республики Беларусь;

- за соблюдением законодательства об осуществлении лицензируемых видов деятельности, лицензионных требований и условий юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, получившими в установленном порядке специальные разрешения (лицензии);

- за исполнением республиканского бюджета, соблюдением банками Республики Беларусь кассового исполнения республиканского бюджета, решает по согласованию с Национальным банком Республики Беларусь вопросы, касающиеся исполнения бюджета;

- за своевременным поступлением доходов и эффективным расходом по целевому назначению средств республиканского бюджета и государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов республиканскими органами государственного управления, местными исполнительными и распорядительными органами и организациями;

- за соблюдением аудиторами, совершающими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, и аудиторскими организациями законодательства об осуществлении аудиторской деятельности, лицензионных требований и условий;

- за соблюдением законодательства, регулирующего лотерейную деятельность.

Осуществляя эти и другие контрольные функции, Министерство финансов имеет право применять финансовые санкции и административные штрафы к нарушителям государственной финансовой дисциплины. Аналогичные функции на местном уровне реализуют областные финансовые управления, районные и городские финансовые отделы.

В системе Министерства финансов Республики Беларусь исключительно контрольные функции выполняет Главное контрольно-ревизионное управление (ГКРУ) и его органы на местах. Основными задачами ГКРУ являются:

- осуществление контроля министерствами и другими органами государственного управления, организациями, учреждениями и исполнительными комитетами за соблюдением всех уровней финансово-бюджетного законодательства, за целевым и эффективным использованием средств, в том числе в иностранной валюте, выделенных из бюджета по всем направлениям и видам расходов, а также за законностью совершаемых финансово-хозяйственных операций;

- проверка работы финансовых органов республики по организации составления и исполнения бюджета;

- проведение ревизий исполнения смет на содержание бюджетных учреждений;

- анализ действующей в республике системы ведомственного контроля за использованием государственных материальных и денежных ресурсов.

Регламентирует деятельность этого органа в ходе контроля Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок ГКРУ Министерства финансов Республики Беларусь и его местными органами, утвержденная Приказом Министерства финансов от 30 декабря 1999 г. № 39 (с изменениями и дополнениями).

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 24 сентября 2001 г. № 516 «О реструктуризации органов государственного управления и иных государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь» в состав Министерства финансов Республики Беларусь отдельным структурным подразделением введен Департамент по надзору за страховой деятельностью, осуществляющий контроль за деятельностью страховых и перестраховочных организаций с учетом действующих нормативных и инструктивных материалов.

Значительный объем контрольных полномочий присутствует в деятельности Государственного комитета по ценным бумагам, преобразованного в Комитет по ценным бумагам при Совете Министров Республики Беларусь (далее – Комитет по ценным бумагам) во исполнение вышеназванного указа Президента Республики Беларусь.

Основными задачами Комитета по ценным бумагам являются:

- государственное регулирование рынка ценных бумаг, осуществление контроля и надзора за выпуском и обращением ценных бумаг, а также за профессиональной деятельностью по ценным бумагам;

- регистрация выпусков ценных бумаг;

- лицензирование профессиональной деятельности по ценным бумагам.

В соответствии с возложенными задачами Комитет по ценным бумагам выполняет следующие функции:

- устанавливает правила выпуска и регистрации акций и облигаций (за исключением государственных ценных бумаг и ценных бумаг Национального банка Республики Беларусь);

- определяет порядок регистрации векселей, выпускаемых коммерческими организациями (кроме банков) и индивидуальными предпринимателями;

- осуществляет государственную регистрацию акций и облигаций;

- ведет государственные реестры акций и облигаций;

- определяет требования к содержанию проспекта эмиссии акций и облигаций;

- устанавливает порядок приобретения крупных пакетов акций открытых акционерных обществ;
- определяет порядок осуществления сделок по обращению ценных бумаг с участием профессионального участника рынка ценных бумаг;
- устанавливает порядок регистрации прав собственности на ценные бумаги, а также единые стандарты ведения и учета депозитарных операций;
- осуществляет лицензирование профессиональной и биржевой деятельности на рынке ценных бумаг, в том числе определяет порядок выдачи, приостановления и аннулирования лицензий;
- устанавливает требования финансовой достаточности к профессиональным участникам рынка ценных бумаг и квалификационные требования к их руководителям и сотрудникам, проводит их аттестацию;
- устанавливает единые правила заключения и исполнения сделок с ценными бумагами, ведения учета и отчетности по операциям с ними;
- определяет состав, содержание, порядок представления и публикации отчетности и иной информации, определяемой законодательством, участниками рынка ценных бумаг;
- осуществляет контроль за выпуском и обращением акций и облигаций, а также за обращением именных приватизационных чеков Республики Беларусь;
- осуществляет надзор за деятельностью профессиональных участников рынка ценных бумаг и фондовых бирж;
- в соответствии с законодательством вносит предложения в Совет Министров Республики Беларусь по установлению квот на размещение на территории иностранных государств акций и облигаций белорусских эмитентов и размещение на территории Республики Беларусь акций и облигаций иностранных эмитентов;
- разрабатывает и утверждает порядок выдачи разрешений на размещение на территории иностранных государств акций и облигаций белорусских эмитентов и размещение на территории Республики Беларусь акций и облигаций иностранных эмитентов;
- устанавливает в пределах своей компетенции нормативное соотношение задолженности эмитента по выпущенным облигациям к общей стоимости его основных и оборотных фондов;
- дает согласие на изготовление бланков ценных бумаг, эмитированных в соответствии с Законом Республики Беларусь от 12 марта 1992 г. № 1512-ХП «О ценных бумагах и фондовых биржах» (в редакции закона от 11 ноября 2002 г.); векселей, выпускаемых юридическими лицами (кроме банков) и индивидуальными предпринимателями; и иных ценных бумаг в соответствии с законодательством;
- регистрирует договоры залога акций и облигаций;
- осуществляет в пределах своей компетенции контроль за операциями с векселями;
- регулирует деятельность находящихся в ведении Комитета по ценным бумагам государственных организаций, утверждает их уставы, в установленном законодательством порядке распоряжается имуществом, закрепленным за такими организациями;
- осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью государственных организаций, находящихся в ведении Комитета по ценным бумагам.

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС) является республиканским органом государственного управления, проводящим государственную политику, осуществляющим регулирование и управление в сфере налогообложения, контроля за производством и оборотом алкогольной, пищевой спиртосодержащей продукции, спирта этилового из пищевой сырьевых и табачных изделий и координирующим деятельность в этой сфере других республиканских органов государственного управления. Правовое регулирование деятельности этого субъекта государственного контроля осуществляется Налоговым кодексом Республики Беларусь от 19 декабря 2002 № 166-З (с изменениями и дополнениями), Законом Республики Беларусь от 2 февраля 1994 г. № 2737-ХП «О государственной налоговой инспекции Республики Беларусь» (с изменениями и дополнениями), Указом Президента Республики Беларусь от 24 сентября 2001 г. № 516 «О реструктуризации органов государственного управления и иных государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь», положением о МНС, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 1592 (с изменениями и дополнениями).

Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь осуществляет следующие контрольные функции:

1. Контроль за соблюдением налогового законодательства.
2. Организацию деятельности инспекций МНС:
 - по контролю за правильным исчислением, полной и своевременной уплатой налогов, иных обязательных платежей в бюджет;
 - по контролю за соблюдением порядка декларирования физическими лицами доходов, имущества и источников денежных средств;
 - по контролю за соблюдением установленного порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров;
 - по регистрации кассовых суммирующих аппаратов и специальных компьютерных систем, применяемых для приема наличных денежных средств.
3. Контроль за порядком проведения финансовых операций.

4. Анализ отчетных данных, результатов налоговых проверок и на основании этого разработка предложений по совершенствованию деятельности инспекций МНС.

5. Проведение проверок деятельности инспекций МНС и по их результатам принятие мер к устранению выявленных недостатков, проверка отчетов руководителей инспекций МНС о деятельности инспекций МНС.

6. Контроль за соблюдением банками сроков исполнения платежных поручений плательщиков на перечисление причитающихся сумм налогов и примененной ответственности в бюджет.

7. Контроль за соблюдением организациями и (или) физическими лицами установленного порядка:

- обязательной продажи части валютной выручки;
- выдачи лицензий и осуществления деятельности, на которую требуется получение лицензии;
- расчетов между субъектами;
- ввоза автомобильного бензина и дизельного топлива в Республику Беларусь;
- представления специального формуляра регистрации финансовой операции, подлежащей особому контролю, а также проверки информации, содержащейся в поступившем в налоговый орган специальном формуляре;

- осуществления посреднической деятельности при продаже товаров;

- соблюдения правил ведения кассовых операций;

- соблюдения законодательства о получении и использовании иностранной безвозмездной помощи.

Государственный таможенный комитет осуществляет деятельность в соответствии с Таможенным кодексом Республики Беларусь, Налоговым кодексом Республики Беларусь, утвержденную постановлением Государственного таможенного комитета Республики Беларусь от 5 декабря 2000 г. № 74, Инструкцией о порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности лиц, перемещающих товары и транспортные средства через таможенную границу Республики Беларусь, таможенных органов либо иных лиц, осуществляющих деятельность, контроль за которой возложен на таможенные органы Республики Беларусь.

Государственный таможенный комитет имеет следующие контрольные полномочия:

1. Контроль за своевременным и полным внесением в бюджет таможенных пошлин, а также налогов и других обязательных платежей, взимаемых в связи с ввозом на таможенную территорию и вывозом за ее пределы товаров и иных предметов.

2. Контроль за соблюдением должностными лицами таможенных органов республики законности при производстве дел о контрабанде и нарушениях таможенных правил; рассмотрение жалоб и протестов на постановления таможенных органов по этим делам; обеспечение своевременного и правильного рассмотрения обращений организаций, учреждений и граждан по вопросам деятельности таможенных органов; принятие мер к устранению причин и условий, порождающих нарушения прав и законных интересов организаций, учреждений и граждан.

3. Проведение контрольно-ревизионной работы и осуществление контроля за соблюдением планово-финансовой, бюджетной и кассовой дисциплин, исполнением смет расходов и доходов и правильной постановкой бухгалтерского учета.

4. Требование от лица, перемещающего товары через таможенную границу Республики Беларусь, перевозчика, владельца склада и иного лица, обладающего полномочиями в отношении товаров и транспортных средств, произвести транспортировку, взвешивание (или иное определение количества товаров), погрузку, выгрузку, перегрузку, исправление поврежденной упаковки, вскрытие упаковки, упаковку либо переупаковку товаров и транспортных средств, подлежащих таможенному оформлению, а также вскрытие помещений, емкостей и других мест, где могут находиться такие товары и транспортные средства.

5. Взятие проб и образцов товаров и проведение их исследований.

6. Контроль за соблюдением условия, что перевозка товаров и документов на них может производиться лишь в случае надлежащего оборудования транспортного средства, таможенного сопровождения (сопровождения товаров, транспортных средств и документов на них должностными лицами таможенных органов Республики Беларусь) либо перевозки товаров и документов на них таможенным перевозчиком в порядке, определяемом Таможенным кодексом и нормативными правовыми актами Государственного таможенного комитета Республики Беларусь.

7. Запрос дополнительных сведений в целях проверки информации, содержащейся в таможенной декларации, представленных документах и для иных таможенных целей.

8. Использование любых форм таможенного контроля, в том числе:

- проверка документов и сведений, необходимых для таможенных целей;
- таможенный досмотр (досмотр товаров и транспортных средств, личный досмотр как исключительная форма таможенного контроля);

- учет товаров и транспортных средств;

- устный опрос физических и должностных лиц;

- проверка системы учета и отчетности;

- осмотр территорий и помещений складов временного хранения, таможенных складов, свободных складов, свободных таможенных зон, магазинов беспошлинной торговли и других мест, где могут находиться товары и

транспортные средства, подлежащие таможенному контролю, либо осуществляется деятельность, контроль за которой возложен на таможенные органы Республики Беларусь.

В целях обеспечения соблюдения законодательства Республики Беларусь и международных договоров Республики Беларусь, контроль за исполнением которых возложен на таможенные органы Республики Беларусь, при наличии оснований полагать, что указанные законодательство и международные договоры не соблюдаются либо соблюдаются не в полной мере, таможенные и вышестоящие таможенные органы Республики Беларусь вправе назначать либо проводить в пределах своей компетенции проверку финансово-хозяйственной деятельности лиц, перемещающих товары и транспортные средства через таможенную границу Республики Беларусь, таможенных агентов либо иных лиц, осуществляющих деятельность, контроль за которой возложен на таможенные органы Республики Беларусь.

Таможенные органы также вправе осуществлять валютный контроль за перемещением лицами через таможенную границу Республики Беларусь, за исключением периметров свободных таможенных зон и свободных складов, валюты Республики Беларусь, ценных бумаг в валюте Республики Беларусь, валютных ценностей, а также за валютными операциями, связанными с перемещением через указанную границу товаров и транспортных средств.

В ряде случаев государственный контроль осуществляют банки. Стабильность денежно-кредитных отношений обеспечивается посредством контроля и надзора за поведением субъектов этих отношений. Одним из таких органов является Национальный банк Республики Беларусь, осуществляющий наряду с иными функциями функцию надзора за коммерческими банками. Национальный банк Республики Беларусь осуществляет свою деятельность в соответствии с Банковским кодексом Республики Беларусь от 25 октября 2000 г. № 441-З (до 2000 г. деятельность банка регламентировалась Законом Республики Беларусь от 14 декабря 1990 г. № 464-ХП «О Национальном банке Республики Беларусь») и Уставом Национального банка Республики Беларусь, утвержденным Указом Президента Республики Беларусь от 13 июня 2001 г. № 320 (в редакции указа от 4 ноября 2008 г.).

Национальный банк выполняет следующие функции:

- разрабатывает и совместно с Правительством Республики Беларусь проводит единую денежно-кредитную политику Республики Беларусь в порядке, установленном Конституцией Республики Беларусь, Банковским кодексом Республики Беларусь и иными законодательными актами Республики Беларусь;

- осуществляет эмиссию денег;
- регулирует денежное обращение;
- регулирует кредитные отношения;
- является для банков кредитором последней инстанции, осуществляет их рефинансирование;
- осуществляет валютное регулирование;
- организует и осуществляет валютный контроль как непосредственно, так и через уполномоченные банки в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

- выполняет функции центрального депозитария государственных ценных бумаг и ценных бумаг Национального банка Республики Беларусь, если иное не определено Президентом Республики Беларусь;

- осуществляет эмиссию ценных бумаг Национального банка Республики Беларусь;
- организует эффективное, надежное и безопасное функционирование системы межбанковских расчетов;

- консультирует, кредитует и выполняет функции финансового агента Правительства Республики Беларусь, местных исполнительных и распорядительных органов по вопросам исполнения республиканского и местных бюджетов;

- осуществляет государственную регистрацию банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, производит выдачу им лицензий на осуществление банковских операций;

- осуществляет регулирование деятельности банков и небанковских кредитно-финансовых организаций по их безопасному и ликвидному осуществлению и надзор за этой деятельностью;

- устанавливает порядок осуществления банковских операций;

- регистрирует ценные бумаги банков и небанковских кредитно-финансовых организаций в соответствии с законодательством Республики Беларусь;

- разрабатывает и утверждает методику бухгалтерского учета и отчетности для банков и небанковских кредитно-финансовых организаций;

- определяет порядок проведения безналичных и наличных расчетов в Республике Беларусь;
- осуществляет операции, необходимые для выполнения основных целей деятельности Национального банка Республики Беларусь;

- организует инкассацию и перевозку денежной наличности, валютных и других ценностей;
- осуществляет контроль за обеспечением безопасности и защиты информации в банковской системе;
- дает согласие на осуществление банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями операций с ценными бумагами.

Национальный статистический комитет Республики Беларусь (до сентября 2008 г. – Министерство статистики и анализа Республики Беларусь) контролирует по данным отчетности выполнение планов социально-экономического развития по территориально-отраслевому признаку, наличие материальных, трудовых и дру-

гих ресурсов, необходимых для развития национальной экономики; анализирует статистические материалы и вносит правительственным органам республики предложения по актуальным вопросам развития национальной экономики.

Основными задачами комитета являются:

- разработка научно обоснованной статистической методологии и ее совершенствование в соответствии с национальными и международными стандартами в области статистики;

- сбор, обработка, обобщение, накопление, хранение и защита статистических данных (информации) на основе статистической методологии;

- обязательное представление на безвозмездной основе сводных статистических данных (информации) Администрации Президента Республики Беларусь, Национальному собранию Республики Беларусь, Совету Министров Республики Беларусь, республиканским органам государственного управления и иным государственным организациям, подчиненным Совету Министров Республики Беларусь, по реестрам, утвержденным Министром статистики и анализа Республики Беларусь;

- распространение сводных статистических данных (информации) другим пользователям.

Национальный статистический комитет Республики Беларусь имеет право:

- получать на безвозмездной основе от респондентов в порядке, установленном им самим, первичные статистические данные в объеме и сроки, указанные в формах государственных статистических наблюдений;

- получать из государственных органов (организаций) информацию, необходимую для организации и проведения государственных статистических наблюдений и формирования сводных статистических данных (информации);

- проверять достоверность первичных статистических данных путем сопоставления их с данными первичных учетных документов, посещать с этой целью производственные, служебные и иные здания и помещения юридических лиц, их обособленных подразделений, а также здания и помещения, в которых индивидуальные предприниматели осуществляют предпринимательскую деятельность;

- составлять в пределах своей компетенции протоколы об административных правонарушениях в порядке, установленном законодательными актами;

- получать в порядке, установленном законодательством, сведения из Единого государственного регистра юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и иных регистров (реестров), ведение которых осуществляют республиканские органы государственного управления и иные государственные организации, подчиненные Совету Министров Республики Беларусь;

- формировать и вести статистический регистр.

Национальный статистический комитет Республики Беларусь в соответствии с возложенными на него задачами обязан:

- утверждать формы государственных статистических наблюдений и указания по их заполнению;

- давать необходимые разъяснения об использовании методологии формирования статистических данных и информацию об общих изменениях государственной статистики в средствах массовой информации;

- обеспечивать подготовку статистической информации по основным социальным и экономическим показателям Республики Беларусь в сравнении с аналогичными показателями других государств;

- обеспечивать конфиденциальность первичных статистических данных и их использование в целях выполнения задач государственной статистики;

- осуществлять контроль за деятельностью территориальных органов государственной статистики и подчиненных организаций;

- обеспечивать контроль за эффективностью использования и сохранностью государственного имущества в органах государственной статистики и подчиненных организациях;

- исполнять иные обязанности в соответствии с законодательством.

Согласно главе 8 Инструкции о порядке организации и проведения органами государственной статистики проверок достоверности первичных статистических данных, утвержденной постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 13 марта 2006 г. № 25, при выявлении проверяющими искажения данных государственной статистической отчетности, допущенного вследствие внесения должностным или иным уполномоченным лицом респондента заведомо ложных данных в государственную статистическую отчетность (приписка, сокрытие данных), немедленно ставится в известность лицо, выдавшее предписание. Материалы таких проверок (акт проверки со всеми приложениями, оригинал государственной статистической отчетности, в которую внесены заведомо ложные данные) после согласования с юридической службой органа государственной статистики направляются в органы прокуратуры с сопроводительным письмом, подписанным руководителем органа государственной статистики, в десятидневный срок со дня составления акта проверки, а если проверка проводилась Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь совместно с территориальным органом государственной статистики – руководителем территориального органа государственной статистики. Персональную ответственность за своевременность, полноту и надлежащее качество направляемых в органы прокуратуры материалов проверок несет руководитель органа государственной статистики.

Перечень контролирующих (надзорных) органов и сфер их деятельности представлены в табл. 3.

Таблица 3. Перечень контролирующих (надзорных) органов и сфер их контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь

Контролирующий (надзорный) орган	Сфера контроля (надзора)
1. Комитет государственного контроля Республики Беларусь – органы Комитета государственного контроля	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за исполнением республиканского бюджета, использованием государственной собственности, исполнением актов Президента Республики Беларусь, Парламента Республики Беларусь, Правительства Республики Беларусь и других государственных органов, регулирующих отношения государственной собственности, хозяйственные, финансовые и налоговые отношения, а также по иным вопросам в соответствии с законодательными актами и решениями Президента Республики Беларусь • Валютный контроль
2. Генеральная прокуратура Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Надзор за точным и единообразным исполнением проверяемыми субъектами законов, декретов, указов и иных нормативных правовых актов
3. Национальный банк Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями законодательства, регулирующего их деятельность • Контроль за деятельностью банков и небанковских кредитно-финансовых организаций в части соблюдения ими законодательства о предотвращении легализации доходов, полученных незаконным путем, и финансирования террористической деятельности • Надзор за деятельностью банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, юридических лиц, не являющихся банками или небанковскими кредитно-финансовыми организациями и признаваемых входящими в состав банковского холдинга • Валютный контроль • Контроль за соблюдением аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями законодательства об аудиторской деятельности в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, банковских группах и банковских холдингах
4. Национальный статистический комитет Республики Беларусь – территориальные органы государственной статистики	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением порядка представления данных централизованной государственной статистической отчетности
5. Государственная инспекция охраны животного и растительного мира при Президенте Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за охраной и использованием объектов животного и растительного мира
6. Управление делами Президента Республики Беларусь: 6.1. Департамент по гуманитарной деятельности Управления делами Президента Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за деятельностью проверяемых субъектов при получении, распределении иностранной безвозмездной помощи и целевым использованием этой помощи • Контроль за деятельностью проверяемых субъектов, связанной с оздоровлением детей в местах их временного пребывания в зарубежных странах • Контроль за деятельностью государственных органов, уполномоченных в соответствии с законодательством производить изъятие, арест или обращение в доход государства имущества иным способом, по вопросам учета, хранения и реализации обращенного в доход государства имущества
6.2. Государственное учреждение «Центр гигиены и эпидемиологии» Управления делами Президента Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Осуществление государственного санитарного надзора за соблюдением санитарно-эпидемиологического законодательства проверяемыми субъектами, подчиненными либо входящими в систему Управления делами Президента Республики Беларусь
6.3. Государственные природоохранные и лесохозяйственные организации, находящиеся в подчинении Управления делами Президента Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за ведением охотничьего хозяйства, охотой, рыбной ловлей, состоянием, использованием, охраной, защитой лесного фонда и другие контрольные функции в части охраны животных и растительных ресурсов на подведомственных данным организациям территориях
7. Национальная академия наук Беларуси	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за эффективным использованием государственных средств, выделяемых на финансирование фундаментальных и прикладных научных исследований, разработок (совместно с Государственным комитетом по науке и технологиям Республики Беларусь)
8. Министерство внутренних дел Республики Беларусь – органы внутренних дел и подразделения, входящие в их систему	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением проверяемыми субъектами правил реализации товаров, выполнения работ или оказания услуг, не допускающих обман покупателей, заказчиков или законодательными актами норм иных потребителей • Контроль за соблюдением установленных регламентирующих наличие у проверяемых субъектов документов на реализуемые товары, оказываемые услуги и выполняемые работы • Контроль за оборотом наркотических средств, психотропных веществ и их прекурсоров • Контроль и надзор в области обеспечения безопасности дорожного движения • Контроль за осуществлением охранной деятельности • Контроль за соблюдением законодательства о правовом положении иностранных граждан и лиц без гражданства • Контроль за оборотом служебного и гражданского оружия и боеприпасов к нему, боевого оружия и боеприпасов к нему юридических лиц с особыми уставными задачами • Контроль за соблюдением установленных правил открытия и функционирования объектов, надзор за которыми возложен на органы внутренних дел

Контролирующий (надзорный) орган	Сфера контроля (надзора)
9. Министерство здравоохранения Республики Беларусь – органы и учреждения, осуществляющие государственный санитарный надзор	<ul style="list-style-type: none"> • Надзор за условиями промышленного производства, аптечного изготовления, реализации, хранения, транспортировки и медицинского применения лекарственных средств в организациях здравоохранения • Контроль за качеством медицинской помощи • Осуществление государственного санитарного надзора за соблюдением проверяемыми субъектами санитарно-эпидемиологического законодательства
10. Министерство информации Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением законодательства по вопросам приобретения и сбыта печатного оборудования • Контроль за соблюдением установленного порядка рассылки обязательных бесплатных экземпляров печатных средств массовой информации и неперiodических печатных изданий • Контроль за соблюдением законодательства о средствах массовой информации, а также за количеством радио- и телепрограмм, транслируемых в приемных распределительных системах телевидения и радиовещания • Контроль за целевым использованием средств республиканского бюджета, выделенных редакциям средств массовой информации
11. Министерство культуры Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением законодательства в области охраны историко-культурного наследия • Контроль за соблюдением законодательства при производстве национальных фильмов и фильмов, производство которых полностью или частично финансируется за счет средств республиканского и (или) местных бюджетов, сохранностью исходных материалов этих фильмов • Контроль за соблюдением законодательства о музеях и Музейном фонде Республики Беларусь • Контроль за соблюдением законодательства при осуществлении гастрольно-концертной деятельности
12. Министерство лесного хозяйства Республики Беларусь – территориальные органы Министерства лесного хозяйства	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за состоянием, охраной, защитой хозяйства лесного фонда и воспроизводством лесов, ведением охотничьего хозяйства и охотой
13. Министерство обороны Республики Беларусь: 13.1. Управление Вооруженных Сил по использованию воздушного пространства Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением законодательства по вопросам использования воздушного пространства Республики Беларусь
13.2. Управление Вооруженных Сил по регулированию деятельности государственной авиации Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за деятельностью в области государственной авиации в части обеспечения безопасности полетов воздушных судов Республики Беларусь
13.3. Органы, осуществляющие государственный надзор в области промышленной безопасности и безопасности перевозки опасных грузов в Вооруженных Силах	<ul style="list-style-type: none"> • Надзор в области промышленной безопасности и безопасности перевозки опасных грузов в Вооруженных Силах и транспортных войсках
14. Министерство образования Республики Беларусь – Департамент контроля качества образования	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за обеспечением качества образования
15. Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь – инспекции Министерства по налогам и сборам по областям, г. Минску, районам, городам и районам в городах	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением проверяемыми субъектами налогового законодательства, законодательства о предпринимательстве, лицензировании отдельных видов деятельности, ремесленной деятельности, деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма • Контроль за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, в случаях, установленных актами Президента Республики Беларусь • Контроль за соблюдением установленного порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров (работ, услуг), использования кассовых суммирующих аппаратов, специальных компьютерных систем, билетопечатающих машин, таксометров, расчетов между юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями в Республике Беларусь • Контроль за соблюдением законодательства, регулирующего деятельность страховых организаций и иных организаций, осуществляющих финансовые операции (за исключением банков и небанковских кредитно-финансовых организаций) • Контроль за игорным бизнесом и соблюдением законодательства при осуществлении деятельности в этой сфере • Контроль за соблюдением установленного порядка предоставления и использования безвозмездной (спонсорской) помощи • Контроль за соблюдением установленного порядка использования иностранной безвозмездной помощи, а также имущества и средств, полученных от реализации такой помощи

Контролирующий (надзорный) орган	Сфера контроля (надзора)
	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за целевым использованием денежных средств, в том числе в иностранной валюте, товаров (имущества), работ и услуг, предоставляемых в рамках проектов (программ) международной технической помощи и освобождаемых от обложения налогами и отчислениями, взимаемыми в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, а также в государственные внебюджетные фонды • Контроль за полнотой и своевременностью поступления в доход бюджета денежных средств от реализации имущества, обращенного в доход государства, а также имущества, взыскание на которое обращено в счет исполнения налогового обязательства, уплаты пеней • Контроль за соблюдением законодательства: <ul style="list-style-type: none"> – регулирующего производство и оборот алкогольной, непивной спиртосодержащей продукции, непивного этилового спирта и табачных изделий, оборот табачного сырья, рекламу алкогольных напитков и табачных изделий; – регулирующего действия с простыми и (или) переводными векселями; – по вопросам бухгалтерского и налогового учета, учета предпринимательской деятельности, учета доходов и расходов, применяемого при упрощенной системе налогообложения; – устанавливающего особые режимы налогообложения; – о маркировке товаров контрольными (идентификационными) знаками; – о ведении кассовых операций;
	<ul style="list-style-type: none"> – об осуществлении посреднической деятельности при продаже товаров; – об обращении нефтяного жидкого топлива • Валютный контроль (контроль за принятием иностранной валюты в качестве платежного средства, осуществлением валютно-обменных операций, обязательной продажей иностранной валюты)
16. Министерство по чрезвычайным ситуациям Республики Беларусь: 16.1. Органы государственного пожарного надзора	<ul style="list-style-type: none"> • Государственный пожарный надзор, надзор за соблюдением законодательства при осуществлении деятельности по обеспечению пожарной безопасности
16.2. Департамент по надзору за безопасным ведением работ в промышленности	<ul style="list-style-type: none"> • Государственный надзор в области промышленной безопасности, безопасности перевозок опасных грузов, за безопасным ведением работ, связанных с пользованием недрами • Контроль за исполнением законодательства в области охраны и рационального использования недр
16.3. Департамент по ядерной и радиационной безопасности	<ul style="list-style-type: none"> • Государственный надзор в области обеспечения ядерной и радиационной безопасности • Контроль за исполнением законодательства в области обеспечения ядерной и радиационной безопасности
16.4. Администрация зон отчуждения и отселения Министерства по чрезвычайным ситуациям Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением правового режима территорий зон эвакуации (отчуждения), первоочередного отселения и последующего отселения, с которых отселено население
16.5. Органы и подразделения государственного надзора и контроля за деятельностью по защите населения и территорий от чрезвычайных ситуаций	<ul style="list-style-type: none"> • Государственный надзор и контроль в области защиты населения и территорий от чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера, а также гражданской обороны
17. Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь:	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль в области охраны окружающей среды, рационального использования природных ресурсов, экологической сертификации, экологического аудита
17.1. Территориальные органы Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь	
17.2. Департамент по гидрометеорологии	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль в области гидрометеорологической деятельности
18. Министерство связи и информатизации Республики Беларусь:	<ul style="list-style-type: none"> • Государственный надзор за электросвязью
18.1. Государственная инспекция Республики Беларусь по электросвязи Министерства связи и информатизации	
18.2. Республиканское унитарное предприятие по надзору за электросвязью «БелГИЭ»	
19. Министерство сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь:	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением правил технической эксплуатации тракторов, прицепов и полуприцепов к ним, мелиоративных, дорожно-строительных и сельскохозяйственных машин и оборудования

Контролирующий (надзорный) орган	Сфера контроля (надзора)
19.1. Комитеты по сельскому хозяйству и продовольствию 19.2. Государственные организации, подчиненные Министерству сельского хозяйства и продовольствия	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за обеспечением ветеринарно-санитарного качества продуктов животного происхождения, кормов и кормовых добавок, диагностических, профилактических и лечебных средств, изготавливаемых в Республике Беларусь или ввозимых из других государств для ветеринарных целей, а также за выполнением проверяемыми субъектами ветеринарно-санитарных правил • Контроль и надзор за качеством продовольственного сырья и пищевых продуктов в Республике Беларусь при их производстве и (или) хранении, экспорте, за исключением качества зерна, муки, крупы, комбикормов, принадлежащих проверяемым субъектам, занимающимся их производством и (или) хранением, переработкой, расфасовкой (кроме проверяемых субъектов, осуществляющих торговую деятельность в отношении этих товаров), а также качества таких товаров, импортируемых в Республику Беларусь • Ветеринарный контроль подконтрольных государственному ветеринарному надзору грузов при экспорте, импорте и транзите • Контроль в области семеноводства, государственный фитосанитарный контроль, контроль за обращением со средствами защиты растений • Контроль за качеством зерна и продуктов его переработки, принадлежащих проверяемым субъектам, занимающимся их производством и (или) хранением, переработкой, расфасовкой (кроме проверяемых субъектов, осуществляющих торговую деятельность в отношении этих товаров), а также за качеством таких товаров, импортируемых в Республику Беларусь и поставляемых на экспорт • Контроль за рыбохозяйственной деятельностью
20. Министерство спорта и туризма Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за целевым использованием организациями физической культуры и спорта средств, полученной безвозмездной (спонсорской) помощи в случаях, установленных законодательными актами
21. Министерство торговли Республики Беларусь – структурные подразделения облисполкомов и Минского горисполкома, районных (городских) исполкомов, (городских) исполкомов, осуществляющие государственные полномочия в сфере торговли, общественного питания, бытового обслуживания населения, защиты прав потребителей и рекламной деятельности	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль в области торговли, общественного питания, бытового обслуживания населения, защиты прав потребителей, рекламной деятельности
22. Министерство транспорта и коммуникаций Республики Беларусь: 22.1. Департамент по авиации	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль исполнения законодательства в обеспечения безопасности транспортной деятельности • Контроль за деятельностью в области гражданской авиации в части обеспечения безопасности полетов и авиационной безопасности • Контроль за деятельностью сертифицированных эксплуатантов воздушных судов, аэродромов, организаций, осуществляющих аэропортовую деятельность, обеспечивающих управление воздушным движением, осуществляющих деятельность по техническому обслуживанию и текущему ремонту воздушных судов, авиационных двигателей и воздушных винтов
22.2. Департамент «Белавтодор»	<ul style="list-style-type: none"> • Технический надзор за работами, выполняемыми организациями государственного дорожного хозяйства
22.3. Государственное учреждение «Белорусская инспекция речного судоходства»	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за безопасностью судоходства на внутренних водных путях
22.4. Транспортная инспекция Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением производителями транспортных работ и услуг законодательства о транспортной деятельности, требований безопасности и экологических требований при эксплуатации транспорта, выполнении перевозок по территории Республики Беларусь (контроль за осуществлением транспортной деятельности) • Контроль за осуществлением международных автомобильных перевозок, в том числе на основе разрешений, выдаваемых в соответствии с международными договорами Республики Беларусь о международном автомобильном сообщении (автомобильный контроль) • Контроль за соблюдением допустимых параметров тяжеловесных и крупногабаритных автомобильных транспортных средств (весогабаритный контроль) • Контроль за состоянием объектов транспортной деятельности • Контроль за организацией обеспечения безопасности транспортной деятельности, авиационной безопасности и безопасности полетов
22.5. Республиканское унитарное сервисное предприятие «Белтехосмотр»	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за порядком проведения государственного технического осмотра транспортных средств на диагностических станциях • Контроль за порядком предоставления услуг по подготовке, переподготовке и повышению квалификации водителей и лиц, обучающих управлению механическими транспортными средствами
22.6. Государственное объединение «Белорусская железная дорога»	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за обеспечением безопасности движения и эксплуатации транспортных средств на железнодорожном транспорте общего пользования

Контролирующий (надзорный) орган	Сфера контроля (надзора)
23. Министерство труда и социальной защиты Республики Беларусь: 23.1. Комитеты по труду, занятости и социальной защите облисполкомов и Минского горисполкома, районные (городские) управления (отделы) по труду, занятости и социальной защите	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением законодательства о пенсионном обеспечении • Контроль за соблюдением законодательства о занятости населения • Контроль за соблюдением законодательства о занятости населения, пенсионном обеспечении, об охране труда
23.2. Фонд социальной защиты населения	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением законодательства о государственном социальном страховании
23.3. Департамент государственной инспекции труда	<ul style="list-style-type: none"> • Надзор за соблюдением законодательства о труде и об охране труда
23.4. Органы государственной экспертизы условий труда	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением законодательства о труде и пенсионном обеспечении, по вопросам предоставления компенсаций работникам за работу с вредными и (или) опасными условиями труда
24. Министерство финансов Республики Беларусь: 24.1. Главные управления Министерства финансов по областям и г. Минску	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за состоянием ведомственного контроля в Республике Беларусь • Контроль за соблюдением финансово-бюджетного законодательства, целевым и эффективным использованием средств, выделенных из бюджета, государственных целевых бюджетных и государственных внебюджетных фондов, по всем направлениям и видам расходов
24.2. Местные финансовые органы	<ul style="list-style-type: none"> • Надзор за соблюдением требований законодательства о страховании, а также за выполнением страховыми организациями и страховыми брокерами законодательства об оплате труда • Контроль за финансовым состоянием и финансовыми результатами деятельности страховых организаций • Государственный пробирный надзор • Контроль за соблюдением законодательства в сфере деятельности с драгоценными металлами и драгоценными камнями • Контроль за выполнением государственного заказа на поставку драгоценных металлов в Государственный фонд драгоценных металлов и драгоценных камней Республики Беларусь • Контроль за соблюдением законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность, а также лотерейную деятельность и деятельность по организации и проведению электронных интерактивных игр, и условий проведения этих игр
24.3. Департамент по ценным бумагам	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль и надзор за выпуском, обращением и погашением ценных бумаг, деятельностью профессиональных участников рынка ценных бумаг и фондовых бирж
24.4. Департамент государственных знаков	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за разработкой и производством бланков строгой отчетности, а также специальных материалов для защиты от подделки бланков строгой отчетности
25. Министерство экономики Республики Беларусь: 25.1. Департамент ценовой политики, структурные подразделения облисполкомов и Минского горисполкома, на которые возложены функции антимонопольного и ценового регулирования	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением проверяемыми субъектами, осуществляющими реализацию продукции (товаров, работ, услуг), законодательства о ценообразовании, за соблюдением проверяемыми субъектами антимонопольного законодательства и законодательства о естественных монополиях
25.2. Департамент по санации и банкротству 25.3. Областные и Минский городской территориальные отделы по санации и банкротству Министерства экономики Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением временными (антикризисными) управляющими требованиями законодательства об экономической несостоятельности (банкротстве)
26. Министерство энергетики Республики Беларусь – органы государственного энергетического и газового надзора	<ul style="list-style-type: none"> • Государственный энергетический и газовый надзор в отношении проверяемых субъектов – потребителей электрической и тепловой энергии, газа, энерго- и газоснабжающих организаций
27. Министерство юстиции Республики Беларусь – Государственная инспекция архивов и делопроизводства Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Соблюдение законодательства в области делопроизводства и архивного дела
28. Государственный комитет по науке и технологиям Республики Беларусь	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за ходом выполнения научно-технических программ, разделов научного обеспечения государственных, отраслевых и региональных программ, инновационных проектов, международных научно-технических проектов, а также освоения в производстве результатов завершённых научно-исследовательских, опытно-конструкторских и опытно-технологических работ, выполнявшихся за счет бюджетных средств • Контроль за эффективным использованием государственных средств, выделяемых на финансирование фундаментальных и прикладных научных исследований, разработок (совместно с Национальной академией наук Беларуси) • Контроль за эффективностью деятельности аспирантур (докторантур)

Контролирующий (надзорный) орган	Сфера контроля (надзора)
Государственное учреждение «Национальный центр интеллектуальной собственности»	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением законодательства об интеллектуальной собственности, оценке стоимости объектов гражданских прав
29. Государственный таможенный комитет Республики Беларусь – таможи	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением требований таможенного законодательства, а также налогового законодательства в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь • Контроль за целевым использованием товаров, ввезенных на таможенную территорию Республики Беларусь • Контроль за осуществлением внешнеэкономических операций • Валютный контроль
30. Государственный комитет по имуществу Республики Беларусь – государственные организации, входящие в систему Государственного комитета по имуществу	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением законодательства по вопросам использования и распоряжения государственным имуществом • Надзор за соблюдением проверяемыми субъектами законодательства о геодезической и картографической деятельности • Контроль за использованием и охраной земель • Контроль за соблюдением законодательства при определении стоимости объектов гражданских прав
31. Государственный комитет по стандартизации Республики Беларусь:	<ul style="list-style-type: none"> • Государственный надзор за соблюдением требований технических нормативных правовых актов
31.1. Органы государственного надзора за соблюдением требований технических регламентов и стандартов	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль и надзор за соблюдением требований нормативных правовых актов и технических нормативных правовых актов в области обязательного подтверждения соответствия при реализации продукции и услуг, подлежащих обязательному подтверждению соответствия, а также сертификации персонала
31.2. Органы государственного метрологического надзора	<ul style="list-style-type: none"> • Государственный метрологический надзор
31.3. Департамент контроля и надзора за строительством	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением требований технических нормативных правовых актов при строительстве, утвержденной проектной документации при выполнении строительно-монтажных работ, а также за соответствием используемых при строительстве материалов, изделий и конструкций проектным решениям и сертификатам для обеспечения эксплуатационной надежности и безопасности
31.4. Департамент по энергоэффективности	<ul style="list-style-type: none"> • Надзор за рациональным использованием топлива, электрической и тепловой энергии, реализацией пользователями и производителями топливно-энергетических ресурсов мер по экономии этих ресурсов и соблюдением норм расхода котельно-печного топлива, электрической и тепловой энергии
32. Республиканский центр по оздоровлению и санаторно-курортному лечению населения	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением установленного порядка направления на оздоровление и санаторно-курортное лечение населения, а также выдачи путевок, приобретенных организациями за счет средств республиканского бюджета и средств государственного социального страхования
33. Республиканское государственное общественное объединение «Белорусское республиканское общество спасания на водах»	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за работой водолазно-спасательной службы
Государственная инспекция по маломерным судам	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль в установленном порядке за безопасностью судоходства маломерных судов, гидроциклов, судов с подвесными двигателями
34. Государственные органы и государственные организации, осуществляющие в установленном порядке лицензирование	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за выполнением лицензиатами лицензионных требований и условий осуществления лицензируемого вида деятельности
35. Государственные органы и государственные организации, за исключением органов государственной статистики, осуществляющие ведение государственной статистики в отношении находящихся в их подчинении (ведении) организаций, а также по вопросам, входящим в их компетенцию	<ul style="list-style-type: none"> • Контроль за соблюдением порядка представления данных нецентрализованной государственной статистической отчетности
36. Органы, осуществляющие ведомственный контроль	<ul style="list-style-type: none"> • Ведомственный контроль

Ведомственный контроль – это контроль, осуществляемый министерствами (ведомствами), ассоциациями, концернами и другими вышестоящими органами управления, за деятельностью прямо подчиненных им организаций. Переход к рыночной экономике сопровождался резким сокращением штата работников контрольно-ревизионных служб министерств и ведомств. Однако время показало объективную необходимость функционирования таких служб. Министерства, иные республиканские органы государственного управления, объединения (учреждения), подчиненные Правительству Республики Беларусь, местные исполнительные и распорядительные органы осуществляют контроль за финансово-хозяйственной деятельностью всех подчиненных или входящих в их состав организаций государственной

формы собственности, а также с долей государственной собственности; проводят ревизии (проверки) финансово-хозяйственной деятельности организаций, подчиненных органам государственного управления или входящих в их состав.

Подробнее определение ведомственного контроля дано в положении о ведомственном контроле за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, организаций и учреждений, утвержденном постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 9 января 2002 г. № 22 «О некоторых вопросах осуществления ведомственного контроля». Согласно пункту 2 этого положения, «ведомственный контроль – составная часть государственного контроля, осуществляемого республиканскими органами государственного управления, иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь, местными исполнительными и распорядительными органами... в целях обеспечения соблюдения подчиненными или входящими в их состав организациями государственной формы собственности, а также с долей государственной собственности требований законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, сохранности; целевого и эффективного использования государственного имущества; своевременного выявления, пресечения и предотвращения экономических правонарушений; выявления неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности предприятий».

В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 7 июля 1995 г. № 259 «О некоторых мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь и контроля за исполнением налогового законодательства», намечены меры по укреплению ведомственного контроля, повышению его роли в обеспечении сохранности собственности, соблюдению режима экономии в расходовании государственных средств, повышению качества и оперативности проводимых ревизий. Во исполнение данного указа Правительством Республики Беларусь был принят ряд документов, регламентирующих порядок осуществления контрольно-ревизионной работы.

Основным направлением современного этапа совершенствования ведомственного контроля является усиление его комплексности. Функции органов ведомственного контроля определены отраслевыми инструкциями, разрабатываемыми министерствами, ведомствами и другими вышестоящими органами управления на основе нормативных актов и инструктивных материалов, регламентирующих организацию контроля в Республике Беларусь (табл. 4).

Таблица 4. Правовое регулирование органов ведомственного контроля

Орган ведомственного контроля	Нормативный правовой акт, определяющий его статус
Министерство финансов Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов Республики Беларусь и его местными органами, утвержденная приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 30 декабря 1999 г. № 391 (в редакции приказа от 26 сентября 2007 г.)
Министерство транспорта и коммуникаций Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности объединений, предприятий, организаций и учреждений Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь, утвержденная Министерством транспорта и коммуникаций Республики Беларусь от 28 июня 1999 г.
Министерство торговли Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц в системе Министерства торговли Республики Беларусь, утвержденная приказом Министерства торговли Республики Беларусь от 2 июня 2002 г. № 71 (в редакции приказа от 5 апреля 2007 г.)
Министерство образования Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности учебных заведений, учреждений, организаций и предприятий системы образования Республики Беларусь, утвержденная приказом Министерства образования Республики Беларусь от 24 февраля 2003 г. № 67 (с изменениями и дополнениями)
Министерство юстиции Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности судов, учреждений и организаций в системе Министерства юстиции Республики Беларусь, утвержденная приказом Министерства юстиции Республики Беларусь от 30 апреля 2004 г. № 124
Министерство спорта и туризма Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц в системе Министерства спорта и туризма Республики Беларусь, утвержденная приказом Министерства спорта и туризма Республики Беларусь от 14 октября 2002 г. № 15 (с изменениями и дополнениями)
Министерство промышленности Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций Министерства промышленности Республики Беларусь, утвержденная приказом Министерства промышленности Республики Беларусь от 22 апреля 2008 г. № 11
Белкоопсоюз Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности в организациях потребительской кооперации Республики Беларусь, утвержденная постановлением правления Белкоопсоюза Республики Беларусь от 12 апреля 2002 г. № 177
Национальный банк Республики Беларусь	Инструкция о порядке проведения Национальным банком Республики Беларусь проверок банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, утвержденная постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 31 января 2007 г. № 35
Министерство труда и социальной защиты Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности организаций системы Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, утвержденная приказом Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 6 мая 2002 г. № 29
Концерн «Беллесбумпром» Республики Беларусь	Инструкция о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций концерна «Беллесбумпром», утвержденная вице-президентом концерна «Беллесбумпром»

Основными функциями ведомственного контроля являются:

- всесторонняя проверка состояния экономики подведомственных организаций;
- контроль за сохранностью денежных средств и хозяйственных ресурсов;
- выявление хозяйственных и финансовых нарушений, хищений и бесхозяйственности;
- установление причин и условий, способствующих хозяйственным нарушениям и хищениям;
- контроль за правильностью постановки и ведения бухгалтерского учета и достоверностью отчетности;

- выявление внутрихозяйственных резервов повышения эффективности производства.

Для успешного выполнения указанных функций в министерствах, ведомствах, комитетах, концернах, трестах и других вышестоящих отраслевых организациях осуществляется контрольно-ревизионная работа. Она базируется:

- на глубоком изучении материалов проведенных ревизий;
- на планировании контрольно-ревизионной работы на основании выявленных (существующих) тенденций, нарушений и отклонений в ходе проверок;
- на непосредственном проведении контрольно-ревизионных мероприятий;
- на выработке мероприятий и контроле их выполнения.

Организуя и планируя проверку подведомственных организаций, контролирующие органы руководствуются Инструкцией о взаимодействии работников контрольно-ревизионных подразделений республиканских органов государственного управления, государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь, местных исполнительных и распорядительных органов, налоговых, таможенных органов, органов уголовного преследования и судов по организации и проведению проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности и налоговых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

В настоящее время значительно повышена роль специалистов ведомственного контрольно-ревизионного аппарата. В соответствии с постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 9 января 2002 г. № 22 «О некоторых вопросах осуществления ведомственного контроля», «...руководители контрольно-ревизионных служб республиканских органов государственного управления и иных государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь, назначаются на должность и освобождаются от должности по согласованию с Комитетом государственного контроля и Министерством финансов Республики Беларусь, являются по должности членами коллегии соответствующего министерства, ведомства, органа управления». Этим же постановлением предусмотрено, что работники контрольно-ревизионных служб назначаются на должность и освобождаются от должности по согласованию с соответствующими республиканскими органами государственного управления, иными государственными организациями, подчиненными Правительству Республики Беларусь. Кроме того, по поручению Правительства Республики Беларусь решается вопрос об установлении класса служащего государственного аппарата работникам ведомственных контрольно-ревизионных служб на один класс выше установленного законодательством. Разработка методологии организации и осуществления ведомственного контроля, подготовка и представление отчетности о контрольно-ревизионной работе, а также контроль за состоянием ведомственного контроля в республике возложены на Министерство финансов Республики Беларусь, которое обязано рассматривать на заседаниях коллегии материалы проверок состояния ведомственного контроля в республиканских органах государственного управления и иных государственных организациях, подчиненных Правительству Республики Беларусь, и давать их руководителям обязательные указания по устранению выявленных недостатков в организации и осуществлению контрольно-ревизионной работы.

Для выполнения ряда задач в Республике Беларусь созданы советы по контрольной деятельности (табл. 5).

Таблица 5. Советы по контрольной деятельности Республики Беларусь

Советы	Методологический аспект контрольной деятельности совета	Документ, регулирующий деятельность совета
Методологический совет по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь	Обобщение и распространение положительного опыта работы аудиторов и аудиторских организаций Республики Беларусь; участие в подготовке информационных, методических материалов, необходимых для проведения и совершенствования аудита; изучение международного опыта организации аудиторской деятельности и подготовка предложения по его интеграции в организацию аудиторской деятельности в Республике Беларусь	Положение о методологическом совете по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь, утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. № 82 (с изменениями и дополнениями), пункт 5
Методологический совет по ведомственному контролю Министерства финансов Республики Беларусь	Определение основных направлений совершенствования контрольно-ревизионной работы; изучение, обобщение и распространение положительного опыта организации и осуществление ведомственного и внутрихозяйственного контроля; методологическое обеспечение ведомственного контроля	Положение о методологическом совете по ведомственному контролю при Министерстве финансов Республики Беларусь, утвержденное приказом Министерства финансов Республики Беларусь от 13 июля 1999 г. № 18 (с изменениями и дополнениями), пункт 3

Советы	Методологический аспект контрольной деятельности совета	Документ, регулирующий деятельность совета
Комиссия по координации ведомственного контроля и предупреждению коррупции Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь	Координация деятельности по учету и анализу информации о проведенных ревизиях и проверках финансово-хозяйственной деятельности; организация обмена опытом по осуществлению контрольно-ревизионной работы	Положение о комиссии по координации ведомственного контроля и предупреждению коррупции Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь, утвержденное постановлением Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь

1.6. Формы контроля

Под *формами контроля* понимаются способы конкретного выражения и организации контрольных действий, направленные на выполнение функции контроля. Поскольку форма всегда оказывает обратное воздействие на содержание, важно выбирать наиболее эффективные формы контроля, четко разграничивать сферы их применения с учетом конкретных хозяйственных ситуаций и задач, решаемых отдельными звеньями управления экономикой.

В качестве форм финансово-хозяйственного контроля в зависимости от глубины охвата различных сторон деятельности организаций следует выделить ревизию и аудит.

Ревизия – обязательная регулярная форма последующего контроля, предусматривающая наиболее глубокое и полное изучение финансово-хозяйственной деятельности субъекта контроля с использованием первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности; проверка фактического наличия денежных средств и материальных ценностей, в процессе которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершаемых хозяйственных и финансовых операций; а также ведение бухгалтерского учета в нескольких или во всех направлениях деятельности проверяемого субъекта. Подкрепляя свои выводы обоснованными документальными и фактическими данными, ревизия становится важным средством вскрытия и предупреждения хищений собственности, нарушения государственной и финансовой дисциплины, а также выявления и мобилизации внутрихозяйственных ресурсов.

Аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке (аудиту) бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, хозяйственных групп, банковских групп, банковских холдингов, простых товариществ (участников договора о совместной деятельности), индивидуальных предпринимателей, а при необходимости и (или) по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

1.7. Организация финансового контроля за рубежом

1.7.1. Организация контроля в Великобритании

Высшим органом финансового контроля в Великобритании является Национальное контрольно-ревизионное управление (НКРУ), возглавляемое генеральным контролером и ревизором, которое занимается всем комплексом контрольно-ревизионных вопросов, связанных с членством Великобритании в Европейском союзе. Кроме того, НКРУ является членом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) и Европейской организации высших контрольных органов (ЕВРОСАИ), а его генеральный контролер и ревизор принимает участие в заседаниях руководящих органов обеих организаций.

В настоящее время в Великобритании действуют три других государственных контрольно-ревизионных органа:

- Контрольно-ревизионная комиссия Англии и Уэльса;
- Комитет государственных счетов Шотландии;
- Контрольно-ревизионное управление Северной Ирландии.

Вследствие перераспределения властных функций дополнительно предусматривается создание нового ревизионного учреждения в Шотландии и введение должности генерального контролера и ревизора Уэльса.

Руководителем высшего органа финансового контроля является чиновник, имеющий должность «Генеральный контролер и ревизор». Эта должность учреждалась в 1314 г. и в 1866 г. как «Генеральный контролер поступлений и платежей казначейства Ее Величества и Генеральный ревизор государственных счетов». В качестве генерального контролера чиновник дает разрешение на выделение государственных

средств центральным правительственным учреждениям и другим государственным органам. В качестве генерального ревизора он заверяет счета всех правительственных учреждений и широкого круга государственных органов и докладывает их парламенту. Он также предоставляет полномочия на проведение проверок эффективности использования государственных средств в экономике, а также результативности, с которой правительственные учреждения и другие государственные органы выполняют свои функции. Совершенство положений, определяющих его статус, гарантирует его независимость. К этим положениям относятся следующие:

- назначение парламентом (что надежнее, чем назначение правительством);
- гарантия пребывания в должности в течение определенного срока (что позволяет генеральному контролеру и ревизору делать независимые выводы без опасения быть отправленным в отставку);
- свобода действий при выполнении своих функций (что исключает возможность государственных органов, подвергающихся ревизии, направлять деятельность генерального контролера и ревизора по пути, ограничивающему ее эффективность);
- доступ к документам, в том числе материалам, содержащимся в компьютерных информационных системах (что обеспечивает проводимые ревизии необходимой информацией);
- право на свободу непосредственно докладывать парламенту (что способствует тому, чтобы по результатам ревизий принимались корректирующие меры).

Национальное контрольно-ревизионное управление осуществляет свою деятельность от имени генерального контролера и ревизора. Персонал состоит не из государственных чиновников, а из служащих генерального контролера и ревизора (всего около 750 человек, в основном квалифицированных бухгалтеров). В состав персонала входят также консультанты, в первую очередь эксперты в области исследования вопросов повышения эффективности использования бюджетных средств. Большую часть денежных средств на свое содержание НКРУ получает непосредственно от парламента.

Доклады генерального контролера и ревизора рассматриваются Комитетом по государственным счетам палаты общин, который впервые был создан в 1861 г. Он отражает демократический баланс сил в палате общин, но его председатель по традиции назначается от оппозиционной партии. Правительство обязано реагировать на его рекомендации. Отношения между НКРУ и Комитетом по государственным счетам палаты общин имеют ключевое значение в обеспечении демократического характера деятельности.

Проводя ревизию более 600 счетов в год, НКРУ составляет 50 докладов по результатам проверки эффективности использования средств. Практика последних лет показывает, что расходы на проведение этой работы меньше средств, сэкономленных за счет улучшений в работе правительственных учреждений и государственных органов на основе рекомендаций НКРУ, по меньшей мере, в 7 раз.

Ревизионная комиссия ответственна за ревизию местных органов власти и местных заведений Национальной службы здравоохранения в Англии и Уэльсе. Как и НКРУ, ревизионная комиссия может проводить проверки эффективности использования государственных средств в сфере экономики. В ее составе 16 членов (их назначают министры трех центральных ведомств), ответственных за английские местные органы власти, английскую службу здравоохранения и Уэльс. Их курируют министерство окружающей среды, транспорта и регионов, министерство здравоохранения и управление по Уэльсу. Члены комиссии трудятся по сокращенному временному графику в течение 3 лет. Весь этот период обязанности исполнительного директора выполняет контролер ревизий.

Ревизионная комиссия сама не проводит ревизий, а назначает ревизоров из числа сотрудников частных фирм и своего агентства – окружной ревизионной службы. Она организует местные проверки эффективности использования государственных средств в сфере экономики и публикует доклады по результатам проверок, затрагивающих вопросы общегосударственного значения. Комиссия и назначенные ревизоры докладывают о своей деятельности трем вышеупомянутым министерствам, публикуют доклады, предназначенные для местных органов власти. Возможностей для доклада непосредственно парламенту комиссия не имеет. Проверяемые организации выплачивают вознаграждения комиссии и назначенным ревизорам.

Комиссия по аудиту и НКРУ имеют некоторые области общей ответственности. Они осуществляют проверку Национальной службы здравоохранения соответственно на местном и общенациональном уровнях, и обе организации могут быть задействованы в тех областях, в которых местные власти подотчетны департаментам центрального правительства. Таким образом, Комиссия по аудиту и НКРУ сотрудничают между собой в планировании их перспективных программ и осуществлении определенной деятельности.

Рассмотрим коротко историю развития органов финансового контроля Соединенного Королевства. Главное контролерское ведомство Великобритании было создано в 1834 г. Парламентом были приняты решения, на основе которых от армии и военного флота потребовали ведение таких счетов и учета, которые подлежат ревизиям. Но самые важные изменения наступили в 1860-х гг. Парламент назначил свою комиссию для анализа докладов о расходе общественных денег, получившую название Комиссия общественных денег, действующую и в настоящее время. Другим важным изменением было то, что работу старших ревизоров и комиссаров объединили, а лицо, отвечающее за эту работу, назвали генеральным контролером и ревизором, что соответствует статусу председателя счетной палаты.

Государственная контрольная система Великобритании очень тесно связана со всей политической системой и конституционной системой. Поскольку 200 лет тому назад власть перешла в руки парламента, политики взялись за проведение изменений. Генеральный контролер и ревизор мог назначить таких лю-

дей, которые единолично отвечали бы за порученные им дела. Была создана ситуация, когда доклады получал парламент, а не король и правительство. Из изложенного видно, что в Соединенном Королевстве подотчетность контрольного органа парламенту имеет историческую тенденцию.

Закон 1866 г., вступивший в силу в 1867 г., являлся и реформой, и в то же время следствием произошедших событий. Это был очень важный закон и он послужил основой контрольной работы.

На основе закона о финансовой отчетности и казне 1866 г. была создана должность генерального контролера и ревизора. Согласно закону, лицо, исполняющее эту должность, должно быть независимо от правительства, поэтому в целях обеспечения независимости назначение на должность производилось королевским указом, однако снятие с должности происходило также на основании королевского указа, но по предложению парламента. При этом предложение о снятии с должности генерального контролера и ревизора должно было быть принято большинством голосов как нижней, так и верхней палаты. Однако на практике добиться этого никогда не удавалось. Кстати, о независимости подобного рода говорится и в Лимской декларации руководящих принципов контроля, принципы которой характеризуют работу высшего органа финансового контроля Соединенного Королевства.

Статья 52 вышеназванного закона предписывала, чтобы правительственные учреждения отчитывались и представляли свои отчеты и счета контролирующим органам и лицам. Согласно этому закону нельзя было снимать деньги со счетов, когда было доказано, что правительство имеет задолженность. Это касалось и банковских счетов, причем запрет действует и в настоящее время.

Для того чтобы контрольную работу можно было проводить без затруднений, закон обязывает подотчетные органы обеспечить счетным работникам свободный доступ ко всем документам (все это, кстати, тесно связано со статьей 10 Лимской декларации руководящих принципов контроля).

Вторым важным законом, регулирующим финансовый контроль, является закон о казне и счетной палате 1921 г. В период принятия данного закона расходы правительства значительно увеличились, в результате чего увеличились расходы и счетной палаты. Необходимо учесть и то, что в связи с войной, в которой участвовало Соединенное Королевство, в учреждениях возник большой наплыв документов. Основным изменением, которое принес закон о казне и счетной палате 1921 г., было то, что счетная палата получила право проводить контроль выборочными методами. В соответствии же с прежним законом необходимо было анализировать все счета.

Другое изменение касалось порядка и частоты анализа счетов. Согласно нововведению анализировалось использование отделами министерств выделенных средств согласно предписаниям.

Закон 1921 г. принес и другие изменения, в частности обязанность счетной палаты докладывать о сборе налоговых поступлений, однако законодательство того времени не давало возможности проанализировать все доходы бюджета.

В 1960-х гг. счетная палата столкнулась с растущим количеством проблем, что привело к рассмотрению вопросов в парламенте о необходимости изменения законодательства о финансовом контроле. В 1983 г. был принят новый закон о финансовом контроле (национальном аудите).

Этот закон принес ряд значительных изменений, которые содействовали дальнейшему усилению самостоятельности генерального контролера и ревизора. С 1 января 1983 г. отдел казны и счетной палаты получил название НКРУ. Первая часть закона говорила о том, что генеральный контролер и ревизор назначается при поддержке инспектора общественных счетов. То, что это лицо часто было представителем оппозиционных партий, говорит о том, что генеральный контролер и ревизор назначался при поддержке премьер-министра и лидера оппозиции. Из закона следовало, что генеральный контролер и ревизор должен быть служащим парламента, что обеспечивало для него независимость от исполняющей власти. На НКРУ возлагалась вся ответственность и вся власть для того, чтобы оно, в рамках своей компетенции, действовало по своему усмотрению. Национальное контрольно-ревизионное управление не может не прислушиваться к тем советам, которые дают его члены парламента, однако оно не обязано всегда следовать им. Если НКРУ не следует советам парламентских комиссий, то депутатам даются объяснения этого.

В Великобритании НКРУ находится в тесном контакте с парламентом: его председатель уполномочен на представление бюджета непосредственно парламенту. Счетная палата имеет значительную независимость, в результате чего ее отношения с парламентом не являются напряженными.

Согласно конституционной структуре Соединенного Королевства можно делать то, что не запрещается. В соответствии с этим закон ввел и очень важное ограничение в области контроля эффективности: НКРУ запрещено оценивать, являются ли правильными или неправильными политические решения, т. е. оно не имеет права вмешиваться в политические вопросы. В отдельных случаях это значит только то, что НКРУ не имеет права ставить под сомнение политические цели, но при этом имеет право знать, в чем смысл этих политических целей и чем они мотивируются.

Для проведения контроля эффективности НКРУ предоставляется информация, в составе которой есть сведения, не являющиеся публичными. Как уже отмечалось, для НКРУ есть одно ограничение – право ставить под сомнение политические цели. В то же время НКРУ в Соединенном Королевстве является важным средством политической гласности. Закон уполномочивает руководителя НКРУ (что также зафиксировано в Лимской декларации руководящих принципов контроля) результаты контроля эффективности публиковать сразу же после завершения проверки.

В Соединенном Королевстве местные органы контролируются отдельной коллегией, созданной в 1982 г., которую назначает правительство.

Для содержания общественных потребностей требуется все больше и больше средств, и Министерство финансов сначала подготавливает проект о том, сколько денег понадобится, который представляется НКРУ в виде заявлений на получение разрешения ассигнования этих средств из бюджета. Заявление перед подписанием тщательно контролируется, так как важно не выходить за рамки выделенных парламентом средств на намеченные цели.

Проводимый счетной палатой финансовый контроль распространяется на 480 счетов. Ежегодно каждому счету дается экспертная оценка. Имеются крупные счета объемом в несколько миллиардов фунтов (например, общественного страхования), и есть счета, по которым учитываются незначительные суммы (например, финансирование музеев). Эта работа в Соединенном Королевстве основывается на общепринятых учетных правилах. Имеется определенная комиссия, которая устанавливает директивы контроля и подготавливает стандарты для проведения контроля. Эти стандарты состоят из параграфов, в которых регламентировано, как ревизор должен проводить свою работу. Соблюдение этих стандартов является обязательным, и если ревизор может доказать, что действует на их основе, то это значит, что свою работу он проводит в рамках закона. Инструкции являются более детальными и обширными, они указывают на то, как ревизор должен себя вести в отдельных случаях. В этой связи за основу берутся стандарты ИНТОСАИ, где зафиксировано, как ревизоры должны проводить контроль в государственном секторе и при проверке общественных денег.

В настоящее время важную роль в финансовом контроле играет контроль эффективности (или аудит эффективности). В Соединенном Королевстве контроль эффективности тесно связан со стратегическим планированием, осуществляемым на два-три года вперед. При этом НКРУ старается включить все предложения парламента и депутатов.

Особое место в системе контроля Великобритании занимает Комиссия общественных расчетов, которая была создана еще в 1860 г. Эта организация, имеющая большой престиж, является составной частью парламента. В состав комиссии входит 50 человек, ее председателем является председатель оппозиционной партии; устав Комиссии общественных расчетов отражает соотношение парламентских партий. Национальное контрольно-ревизионное управление готовит для комиссии доклады, которые она заслушивает и детально обсуждает. В результате этого обсуждения счетной палате передается обобщающий материал, в котором указаны вопросы, требующие более детальной проработки или проведения повторного заслушивания.

Содержание вопросов, задаваемых членами Комиссии общественных расчетов на обсуждениях, заранее не оговаривается. Возможность ответить на вопрос позже предоставляется докладчику весьма редко, поэтому он должен располагать максимально подробной информацией. Задавать вопросы на слушании имеет право любой член комиссии. Вопросы могут задаваться и министру финансов. По итогам слушаний готовится доклад, содержащий выработанные в ходе обсуждения решения.

Комиссия общественных расчетов чрезвычайно гордится своей аналитической деятельностью. В своей работе она демонстрирует принцип невмешательства в вопросы политики. Заседания комиссии транслируются по телевидению. Парламент почти во всех случаях принимает доклад комиссии. Таким образом, сотрудничество между Комиссией общественных расчетов и счетной палатой является весьма плодотворным.

В НКРУ Великобритании работает около 900 сотрудников, среди которых 50–60% составляют женщины, причем число их возрастает и они занимают руководящие посты. Бюджет счетной палаты – около 36 млн фунтов. Ежегодно на работу принимают около 40 новых дипломированных специалистов, прошедших собеседование. Каждый сотрудник имеет свой круг обязанностей, кроме этого, обязательно периодическое повышение квалификации.

Генеральные контролеры и ревизоры, а также их заместители работают как менеджментская коллегия. В год они проверяют около 60 расчетов, готовят около 40 докладов и дают экспертную оценку финансовым докладом.

Соответствуя политическому и государственному устройству Великобритании, правительственные ведомства Соединенного Королевства существуют для того, чтобы проводить в жизнь политику правящей партии. Они укомплектованы государственными служащими и финансируются Министерством финансов (казначейством) Великобритании. Во главе каждого из них стоит политический руководитель – министр, и административный руководитель, который имеет должность постоянного заместителя министра. Как самый старший по должности государственный служащий в данном ведомстве, постоянный заместитель министра также отвечает за отчетность ведомства и поэтому известен как главный сотрудник, курирующий бухгалтерию.

Работая под руководством Генерального контролера и ревизора, НКРУ является внешним аудитором министерств и ведомств центрального правительства, а также многих других государственных организаций. Основной задачей внешнего аудитора для НКРУ является предоставление независимой информации и консультаций для парламента по вопросам о том, каким образом правительственные министерства, исполнительные ведомства и многие другие государственные органы используют деньги налогоплательщиков и отчитываются об их использовании. Также НКРУ помогает данным организациям улучшить управление финансами и повысить эффективность расходования государственных средств.

От имени генерального контролера и ревизора управление осуществляет два вида работ:

- финансовый контроль, который включает проверку счетов, регулярности и правильности расходов правительства, определение зон риска для финансового контроля и подотчетности;
- проверку эффективности использования средств, т. е. проверку экономии, продуктивности и экономической эффективности программ, проектов и видов деятельности.

Управление также участвует в парламентских и общественных дискуссиях и дебатах на темы финансового управления и корпоративного управления в центральном правительстве и других государственных организациях.

Независимость НКРУ является решающим фактором при оценке налогоплательщиками ценности его работы. Данная независимость гарантируется должностным статусом генерального контролера и ревизора, являющегося должностным лицом палаты общин. Генеральный контролер и ревизор имеет также доступ к любым министерствам, чиновникам и документам, необходимым ему при проведении аудита. Наконец, генеральный контролер и ревизор решает, какие объекты будут проверены, но при этом учитывает мнение парламента.

Ежегодно НКРУ получает и рассматривает более 400 запросов от парламента, консультирует проверяемые органы по проблемам бухгалтерского учета и финансового контроля по результатам проверок. Финансовый контроль включает в себя сертифицирование ежегодных счетов многих государственных организаций. Эта деятельность во многом похожа на работу крупных аудиторских фирм в роли аудиторов обязательных счетов компаний. Однако НКРУ имеет дополнительные полномочия и обязанности в области законности и правильности расходов и финансового контроля, обеспечивая контроль использования фондов на цели, обозначенные парламентом и соответствующие законодательству, правилам и полномочиям.

Кроме того, управление осуществляет *текущий ежедневный контроль над всеми финансовыми операциями*, связанными с перечислениями бюджетных средств подконтрольным организациям. Согласно существующему порядку, любая такая операция производится банком только после того, как платежное поручение завизировано уполномоченным сотрудником НКРУ. Управление не визирует платежные поручения по перечислению средств государственным органам, если превышены установленные бюджетом суммы расходов на соответствующий период. Виды проверенных счетов включают расходные и доходные счета министерств центрального правительства, а также сводные счета Национальной службы здравоохранения, исполнительных ведомств и многих других государственных органов, включая свыше 150 исполнительных неминистерских государственных организаций, а также счета нескольких международных организаций.

Сертификация счетов требует от генерального контролера и ревизора высказывать свое мнение парламенту по следующим вопросам:

- соответствия счетов надлежащим требованиям и принципам бухгалтерского учета;
- правильности отражения цифр, содержащихся в счетах;
- использования фондов на услуги и цели, утвержденные парламентом;
- соответствия операции юридическим полномочиям конкретных организаций.

В дополнение к работе по сертифицированию счетов НКРУ изучает положение дел относительно законности и правильности государственных расходов, а также состояния финансового контроля.

В качестве внешнего аудитора генеральный контролер и ревизор может сертифицировать счет с оговоркой, если счет содержит серьезную ошибку или неправильно отражает факты. Причины для оговорки при сертифицировании счетов различны: превышение лимита фондов, выделенных парламентом, проблемы законности, неточности, а также ограничения масштаба аудита.

Оговорка в сертификате аудитора является серьезной проблемой и ведет к отчету генерального контролера и ревизора, в котором более детально разъясняются причины и история данной оговорки. Это, в свою очередь, может повлечь слушания по данному вопросу в Комитете по государственным счетам парламента палаты общин.

В дополнение к сертификату или отчету по счетам НКРУ обычно дает рекомендации по возможному улучшению систем учета и финансового контроля, если во время аудита были отмечены недостатки. В других случаях НКРУ консультирует по конкретным проектам, например, по возможности проведения аудита новой компьютеризированной системы бухгалтерского учета.

Проверки эффективности использования бюджетных средств представляют собой важнейшую часть работы НКРУ, по результатам которой в парламент направляется всесторонняя информация об использовании общественных средств.

Целью таких проверок является определение того, насколько экономно, продуктивно и эффективно используют государственные органы находящиеся в их распоряжении ресурсы.

При этом под *экономией* понимается минимизация стоимости использования ресурсов при обеспечении необходимого качества. Например, в поликлинике проверяется, по минимальной ли цене приобреталось оборудование требуемого качества.

Под *продуктивностью* понимается соотношение между выходом товаров и услуг и ресурсами, использованными для их производства. Например, в поликлинике было сокращено среднее время обслуживания одного пациента без ущерба качества обслуживания и дополнительных затрат.

Под *эффективностью* понимается степень достижения целей и соотношения между планируемым и достигнутым результатами определенной работы. В случае проверки работы поликлиники установление эффективности свелось бы к ответу на вопрос, достигнуты ли цели программы по сокращению уровня заболеваемости населения.

Рассмотрим последовательность деятельности НКРУ при подготовке и проведении проверок эффективности:

Планирование. Вся работа по подготовке и проведению проверок тщательно планируется. В НКРУ составляется два вида планов: перспективный (или стратегический) – на 5 лет, и текущий – на 2 года. Целью стратегического планирования является определение долговременной перспективы в подготовке и проведении проверок, приоритетов в этой работе и распределение материальных и людских ресурсов, необходимых для проведения проверок. Перспективное планирование важно еще и потому, что такие проверки занимают от нескольких месяцев до нескольких лет и требуют долговременного расчета ресурсов.

Текущий план содержит детальные предложения по тематике проверок на последующие 2 года, сроках их проведения и распределению материальных и людских ресурсов. Проекты текущих планов рассматриваются и одобряются комиссией по государственным счетам палаты общин парламента.

Важно отметить, что решение о внесении той или иной проверки в план принимается на основании обстоятельного анализа, который включает в себя обзор основных задач, возложенных на проверяемую организацию, анализы обязательств и тенденций по поступлениям и расходам основных управленческих инициатив и выводы о возможных рисках с точки зрения эффективного использования средств.

Следующим этапом в реализации запланированных проверок является составление рабочего плана их проведения, которое начинается с проведения предварительного исследования и представления руководству доклада о его результатах. Основными аспектами этого исследования являются:

- точное определение области контроля и вопросов проверки;
- методология получения ответов на поставленные вопросы;
- изложение наиболее вероятных ответов на поставленные вопросы;
- вопросы для согласования с проверяющей организацией;
- ресурсы, необходимые для проведения исследования.

Если указанный доклад одобрен руководством, он используется как основной планируемый документ для проведения полной проверки.

Проведение проверки. На последующей стадии производится сбор и анализ данных и документов. При этом обращается внимание на правильное руководство ходом проверки и постоянное информирование проверяемых о ходе ее проведения.

Подготовка проекта доклада. Сразу после завершения проверки по ее результатам начинается подготовка проекта доклада. Доклад, как правило, включает в себя следующие аспекты:

- изложение задач проверяемого министерства по вопросам, включенным в проверку; точное определение области и вопросов проверки;
- изложение методологии получения ответов на поставленные вопросы;
- изложение основных выводов по результатам проверки и ответов на поставленные вопросы;
- заключение;
- рекомендации.

Затем проект доклада согласовывается с проверяемой организацией. Для этого он официально направляется в проверяемую организацию (министерство) с просьбой направить в адрес НКРУ замечания и предложения, которые затем рассматриваются и учитываются при доработке доклада. Доработанный с учетом замечаний доклад опять направляется на согласование и визирование в проверяемую организацию.

После полного согласования с проверяемой организацией текст доклада направляется на подпись генеральному контролеру и ревизору, а затем издается отдельной брошюрой. После издания доклад направляется в палату общин и проверяемую организацию.

Пресс-информация. Параллельно с завершением подготовки доклада и его опубликованием готовится пресс-информация, которая визируется пресс-службой НКРУ, генеральным контролером и ревизором, руководством проверяемой организации, клерком Комитета по государственным счетам палаты общин. Пресс-информация распространяется средствами массовой информации только после опубликования доклада. Пресс-информация представляет собой краткое (не более 2 страниц) изложение основных выводов доклада. До окончательного опубликования доклада никому из сотрудников НКРУ не разрешено раскрывать его содержание, фактов, выводов проведенных проверок. В случае, если к кому-нибудь из сотрудников НКРУ обращаются журналисты за информацией о ходе проверок, он обязан направить их в пресс-службу, которая может дать самую минимальную информацию о проводимой проверке, если доклад еще не опубликован. Информация не должна идти дальше самых общих сведений о проводимой проверке и касаться ее результатов.

Комитет по государственным счетам палаты общин рассматривает доклад в присутствии руководства и сотрудников НКРУ, руководства и ответственных лиц проверяемой организации. По результатам рассмотрения принимается доклад комитета, содержащий рекомендации в адрес проверяемых организаций. В подготовке доклада принимают участие сотрудники НКРУ.

Получив доклад комитета, казначейство совместно с проверенным министерством готовят официальный ответ правительства на доклад комитета, где излагаются те меры, которые будут приняты проверенной организацией по реализации замечаний и рекомендаций доклада.

После получения официального ответа правительства НКРУ берет под контроль ход реализации тех мероприятий, которые были включены в план действий проверенной организации по устранению замечаний, высказанных в докладе. В случае необходимости НКРУ готовит доклад комитету о недостатках в реализации этих замечаний.

Важно отметить, что НКРУ совместно с проверенной организацией тщательно оценивает экономический эффект от проведенной проверки и ежегодно подводит итоги своей деятельности. Так, за последние годы в результате проверок, проведенных НКРУ, удалось добиться экономии в размере семи фунтов на каждый фунт, израсходованный на содержание управления.

Таким образом, сложившаяся в Великобритании система финансового контроля направлена на «стимулирование бережливости, экономической эффективности и целенаправленности при использовании государственных средств» (Закон о финансовом контроле 1983 г.).

1.7.2. Организация контроля в Соединенных Штатах Америки

Действующий в США принцип разделения властей имеет свою специфику. В политической системе американского государства не создано специализированного ведомства, осуществляющего единый административный и финансовый контроль над деятельностью органов исполнительной власти. В рамках контрольно-ревизионной системы США существуют функционально независимые контрольные органы, которые инкорпорированы в государственно-правовую систему как необходимый элемент механизма регулирования баланса полномочий исполнительной и законодательной власти (президента и конгресса).

Президент США как глава государства и правительства несет ответственность за обеспечение законности и правопорядка в стране. Согласно разделу 3 статьи 12 Конституции США, он «...заботится о том, чтобы законы добросовестно исполнялись...». Президент выполняет лишь общие надзорные и контрольные функции и делегирует многие свои полномочия в этой сфере Исполнительному управлению Президента США, различным ведомствам своего кабинета.

Конкретную работу по проверке финансовой и административной деятельности федеральных органов исполнительной власти в США проводят Административно-бюджетное управление (АБУ) в Исполнительном управлении президента, службы генерального инспектора, а также различные органы высшей законодательной власти.

Органы государственного контроля США совмещают функции административного и финансового контроля. Примером может служить деятельность АБУ президента США. Помимо функций финансового контроля, АБУ оценивает эффективность организационных и управленческих структур исполнительной власти, координирует деятельность министерств и ведомств, информирует президента о работе государственных учреждений. При этом АБУ обладает весьма сильными институциональными рычагами (например, определяет размер ассигнований министерствам и ведомствам, проводит внутриведомственные реорганизационные мероприятия и т. п.). Эти полномочия позволяют ему оказывать серьезное влияние на несменяемую часть федеральных чиновников в органах и подразделениях исполнительной власти.

Орган, выполняющий функции счетной палаты в США, – Главное контрольное управление (ГКУ) – имеет широкие полномочия. К ним, в частности, относятся:

- контроль и оценка результатов правительственных программ и мер, осуществляемых на основе действующих законов; при этом оценка проводится или по поручению конгресса, или по требованию руководителя ГКУ как по собственной инициативе, так и по запросу полномочного комитета палаты представителей, конгресса, сената или общего комитета обеих палат;
- поддержка комитетов, в том числе и общих комитетов обеих палат, выработка позиции по отношению к предполагаемым законопроектам и целям, а также разработка методов анализа информации, позволяющих измерять соответствие поставленных целей и фактически достигнутых результатов;
- поддержка комитетов, в том числе и общих комитетов Конгресса США при анализе и оценке контроля программ;
- разработка рекомендаций конгрессу в области методов и способов контроля и оценки программ и деятельности правительства.

Закон о бюджете и финансовом контроле 1921 г. определил ГКУ в качестве органа конгресса, обеспечивающего реализацию его контрольных полномочий. Главное контрольное управление является независимым органом, формируемым на внепартийной основе.

В задачу ГКУ входит финансовый контроль деятельности исполнительных органов власти и осуществление утвержденных конгрессом программ.

Являясь генеральным контрольным органом, подчиненным только Конгрессу США, ГКУ имеет право на проверку деятельности всех правительственных программ и контрактов, а через контракты – и тех частных корпораций и фирм, которые заключили эти контракты.

Основным направлением деятельности ГКУ является содействие Конгрессу США и его органам в осуществлении законодательных и контрольных функций, а также осуществление финансового контроля.

На основании закона 1921 г. о бюджете и финансовом контроле ГКУ имеет право на проверку деятельности всех правительственных учреждений (кроме ЦРУ и ФБР), правительственных программ и контрактов. При этом в качестве одной из форм реализации возложенных на ГКУ задач по оказанию помощи конгрессу и его органам в осуществлении законодательных и контрольных функций, а также финансового контроля данный закон прямо называет «анализ и оценку предложенных администрацией программ».

Помимо контрольных функций, ГКУ ведет исследовательскую работу по оценке эффективности предлагаемых президентом и принимаемых конгрессом программ.

Во главе ГКУ стоит генеральный контролер и ревизор. Он назначается президентом США на 15 лет. Процедура назначения предусматривает три этапа. Конгресс создает специальную комиссию, в состав которой на паритетных началах входят представители обеих партий и обеих палат. В нее входит также представитель президента США. Комиссия подбирает несколько кандидатур (обычно 5–6 человек).

Второй этап заключается в отборе президентом США из числа представленных кандидатов наиболее подходящего.

В результате третьего этапа выбор президента США утверждается сенатом большинством голосов.

Назначение генерального контролера и ревизора, как свидетельствует практика, производится обычно в середине срока правления президента США. Отстранить генерального контролера и ревизора от должности до истечения установленного срока может только конгресс путем импичмента.

Генеральный контролер и ревизор не может быть членом какой-либо партии. Во время исполнения должностных функций он не может заниматься политической деятельностью в любой форме. По окончании срока полномочий генеральный контролер и ревизор (которому устанавливается пенсия в размере оклада) не может до конца жизни занимать какую-либо должность в государственном аппарате.

Внутренняя организация ГКУ достаточно сложна. В его состав входят 7 крупных отделов, 4 из которых, так называемые программные, имеют группы по отдельным направлениям (транспорт, сельское хозяйство, оборона и т. д.). Во главе каждого направления стоит директор проблемы, генеральный специалист в данной области. Всего в системе ГКУ насчитывается 37 направлений. Директору проблемы подчиняется несколько старших ревизоров, а им – ревизоры. В этой части структура ГКУ примерно соответствует структуре государственного бюджета, так что каждая его статья находится в ведении одного или нескольких ревизоров ГКУ.

Главное контрольное управление имеет 14 филиалов, расположенных в крупных городах США, европейское отделение во Франкфурте-на-Майне и дальневосточное – в Гонолулу. Группы ГКУ имеются практически во всех основных министерствах.

Наряду с семью отделами в состав ГКУ входят три службы: Служба генерального экономиста, Служба генерального советника и Служба специальных расследований.

Штат ГКУ включает свыше 5 тыс. человек, большинство из которых – специалисты с высшим образованием.

Экономический эффект, полученный от работы ГКУ, исчисляется десятками миллиардов долларов.

1.7.3. Организация контроля во Франции

Счетная палата Франции создана в соответствии со статьей 47 Конституции Республики Франция от 4 октября 1958 г. Конституция определяет, что Счетная палата Франции помогает парламенту и правительству в проверке должного исполнения национального бюджета, оставаясь при этом независимой от парламента и правительства.

Законом о счетной палате от 1967 г. определено, что Счетная палата Франции, не ущемляя установленные законом права и свободы коммун, департаментов, регионов и региональных счетных палат, дает оценку отчетности государственных бухгалтеров; принимает решение по ходатайству бухгалтера, региональных органов или учреждений публичного права, представителя правительства при региональной счетной палате или обер-прокурора при счетной палате об апелляциях по поводу решений региональных счетных палат; оказывает поддержку парламенту и правительству при контроле исполнения государственных законов.

Счетная палата проводит проверки на местах, на основе документов и счетов судит о правильности отраженных в счетах государства доходов и расходов и убеждается в экономном и целесообразном использовании бюджетных средств и имущественных ценностей, которыми управляют государственные и прочие публично-правовые организации.

Счетная палата осуществляет проверку счетов и эффективности хозяйствования в государственных организациях, проверяет учреждения социального страхования, а также может проверять в соответствии с определенными декретом положениями организации, которые получают средства от государства или другого подлежащего проверке счетной палатой юридического лица публичного права.

В состав счетной палаты входят президент счетной палаты, председатели палат, советы, советники и ревизоры.

Члены счетной палаты имеют статус судей. Их нельзя сместить с их поста.

Чиновники внутриведомственного контроля министерств, которые осуществляют надзор за государственными организациями, а также лица, имеющие право надзора или руководства в государственных организациях, могут быть вызваны чрезвычайными советниками, чтобы оказать счетной палате поддержку при выполнении ею установленных законом задач. Упомянутые лица не могут заниматься никакой судебной деятельностью.

Обер-прокурор выступает в роли представителя интересов государства при счетной палате и осуществляет надзор за прокурорами в региональных счетных палатах.

Президент Счетной палаты Франции, председатели палат и советы назначаются декретом Совета министров. Прочие чиновники Счетной палаты Франции в ранге судей назначаются декретом Президента Республики Франция. Обер-прокурор Счетной палаты Франции назначается декретом Совета министров.

Чрезвычайные советники, число которых не может превышать десяти, назначаются декретом президента счетной палаты сроком на четыре года. Продолжение срока службы недопустимо.

Государственные бухгалтеры должны, если они не подлежат контролю со стороны региональных счетных палат, представлять свои счета в рамках предписанных счетной палатой сроков, а счетная палата дает им предварительную и окончательную оценки.

Однако вынесение решения о счетах определенных национальных государственных организаций может быть решением президента счетной палаты после заслушивания обер-прокурора счетной палаты и президентов соответствующих региональных счетных палат передано на рассмотрение региональных счетных палат.

Счетная палата выносит решение о счетах, представленных лицами, которых счетная палата объявила фактически ведущими счета. Полномочия счетной палаты действительны по отношению к данному лицу лишь в объеме предоставленных ею полномочий.

Счетная палата может налагать на лица, ведущие счета, денежные штрафы, если они несвоевременно представляют отчеты или с опозданием следуют указаниям, которые счетная палата дала при вынесении решения по счетам.

Кроме того, на лица, фактически ведущие счета, могут налагаться денежные штрафы, если они вмешиваются в сферу компетенции государственных бухгалтеров.

Счетная палата осуществляет проверку счетов, а также руководителей или управляющего государственных организаций, национальных организаций, национальных обществ, обществ со смешанным капиталом или акционерных обществ с преобладающим государственным участием.

Учитывая полномочия региональных счетных палат, Счетная палата Франции может проводить проверки счетов, бюджета и ведения хозяйственной деятельности следующих субъектов:

- государственных служб и учреждений, независимо от их правовой формы, которые ведут хозяйственную деятельность;
- дочерних организаций упомянутых выше учреждений, если эти учреждения по отдельности или совместно с государством имеют более 50% капитала в дочерних организациях или больше половины голосов в органах управления или надзора;
- юридических лиц, в деятельности которых государство или уже подлежащие проверке со стороны счетной палаты организации непосредственно или опосредованно, по отдельности или совместно принимают участие с долей капитала, позволяющей осуществлять влияние на принятие решений или на руководство.

Проверкам счетной палаты подлежат все юридические лица частного права, а также все организации, наделенные финансовой автономией, которые полностью или частично выполняют задачи, основывающиеся на обязательных для исполнения предписаниях:

- видах страхования по болезни, материнству, возрасту, инвалидности, смерти от несчастных случаев на производстве и профессиональных болезней;
- социальных пособиях семьям.

Объединения и союзы вышеназванных организаций подлежат проверке в той же мере.

Счетная палата уполномочена затребовать любые документы, связанные с ведением бюджета и хозяйственной деятельности организаций, подлежащих проверке со стороны счетной палаты.

В связи с проверками, которые проводятся ревизорами, чрезвычайными советниками, руководством счетной палаты в рамках их служебных полномочий, сотрудники финансового управления и аудиторы, проверяющие годовую отчетность организаций, подлежащих проверке счетной палаты, освобождаются от обязанности сохранять тайну, если указанные чиновники счетной палаты требуют от них информацию.

Для сбора такой информации чиновники счетной палаты могут пользоваться законодательно закрепленным за сотрудниками финансового управления правом просматривать документы.

Чиновники, чрезвычайные советники и руководители счетной палаты могут требовать от аудиторов предоставления всей информации о проверенных ими организациях (в частности, они могут потребовать передачи им всей документации, которая составляется согласно законодательству).

В отношении установленных законом полномочий как чрезвычайные советники, так и ревизоры, имеющие статус судей, обязаны сохранять служебную тайну.

Если проверки требуют специальных знаний, то счетная палата может привлекать экспертов – эта обязанность возложена на президента счетной палаты. Если речь идет о государственных служащих, счетная палата уведомляет руководство их учреждения. Эксперты выполняют поручение в сотрудничестве с чиновником, имя которого названо в письме президента счетной палаты, где указано поручение и обозначены полномочия эксперта на получение информации в рамках проверки. Эксперт информирует соответствующего чиновника счетной палаты о ходе осуществляемых им ревизионных мероприятий. Эксперты обязаны сохранять тайну.

Все представители, чиновники и служащие проверяемых учреждений, все представители и чиновники государства, все управляющие государственными средствами, все руководящие работники государственных организаций и члены наблюдательных советов и ревизионных органов, чье заслушивание счетная палата считает необходимым, обязаны последовать вызову счетной палаты. Счетная палата должна принять

соответствующие меры для сохранения во время своих проверок служебной, профессиональной или коммерческой тайны.

Прежде чем принимать решение, подготавливать отчеты и делать замечания, счетная палата должна дать возможность проверяемой организации по ее просьбе высказать свою точку зрения.

На лица, которые мешают каким-либо образом чиновникам, чрезвычайным советникам и руководству счетной палаты проводить проверки в рамках полномочий, предоставляемых им законом, налагается штраф в размере 100 тыс. франков. Обер-прокурор счетной палаты может в этой связи подать жалобу соответствующей палате счетной палаты.

По проектам законов, удостоверяющих правильность исполнения бюджета, счетная палата готовит сообщение. Данное сообщение она может направить парламенту и приложить справку о том, что отдельные счета государственных бухгалтеров соответствуют общей государственной отчетности. Президент счетной палаты может уведомить парламентский комитет по финансам о выводах и замечаниях счетной палаты.

Счетная палата также проводит в организациях, подлежащих ее контролю, проверки, порученные счетной палате парламентским комитетом по финансам.

Счетная палата подготавливает ежегодное сообщение президенту республики и распространяет этот отчет с замечаниями и выводами по результатам проведенных проверок в парламенте.

Данный отчет, к которому прилагаются отзывы министров и представителей территориальных образований, а также проверяемых учреждений, объединений и организаций, публикуется в государственном информационном бюллетене. За отзыв проверяемого учреждения несет ответственность исключительно составитель данного документа. Сроки подачи отзывов в счетную палату и условия, на которых они прилагаются к отчету счетной палаты, определяются нормативными актами государственного совета.

Ежегодный отчет счетной палаты касается проверок как учреждений и организаций, непосредственно подлежащих проверке счетной палатой, так и организаций, учреждений и объединений, которые подлежат проверкам региональных счетных палат.

Замечания и предложения по улучшению и реформам в отношении организаций в рамках определенно-го законодательством срока счетная палата доводит до соответствующих министерств или административных органов.

После проведения проверки государственных организаций счетная палата делает сообщение соответствующему министру, в частности, о заключительных счетах, деловой активности, руководстве и прибыли предприятия. Особое внимание обращает счетная палата на правильность, экономическую эффективность деятельности и соответствие отчетности нормам, а также делает предложения по устранению недостатков. Таким же образом счетная палата делает отдельное сообщение о проверках правильности и экономической эффективности учреждений и организаций.

Характерными особенностями деятельности Счетной палаты Франции последних лет является расширение функций финансового контроля по оценке эффективности использования бюджетных средств, действий управленческих структур с точки зрения эффективности их работы.

1.7.4. Организация контроля в Российской Федерации

Согласно Указу Президента Российской Федерации от 25 июля 1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» государственный финансовый контроль возлагается на Счетную палату Российской Федерации, Центральный банк Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации (Главное управление федерального казначейства и Контрольно-ревизионное управление), Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, Государственный таможенный комитет Российской Федерации, а также иные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов.

Счетная палата Российской Федерации является постоянно действующим органом государственного финансового контроля, образуемым Федеральным собранием и ему подотчетным. Основные задачи счетной палаты – контроль своевременного исполнения доходных и расходных статей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, определение эффективности и целесообразности расходов государственных средств и использования федеральной собственности, оценка обоснованности доходных и расходных статей проектов федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов.

Министерство финансов Российской Федерации занимает особое место в системе государственного финансового контроля исполнительной власти. Оно является федеральным органом исполнительной власти, непосредственно обеспечивающим проведение единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики в Российской Федерации, координирующим деятельность других федеральных органов исполнительной власти в области финансовой политики (постановление Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 273 «Об утверждении Положения о Министерстве финансов Российской Федерации»).

Финансовый контроль возложен на управления, отделы и другие подразделения Министерства финансов, а также на специально созданный *Департамент государственного финансового контроля* (бывшее Контрольно-ревизионное управление).

Департамент выполняет следующие функции:

- осуществляет контроль над целевым использованием средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов и других федеральных средств;
- участвует в разработке порядка и осуществлении контроля над поступлением доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности;
- проводит в пределах своей компетенции ревизии и тематические проверки поступлений и расходования средств федерального бюджета;
- организует и проводит самостоятельно и с привлечением аппаратов главных контролеров-ревизоров по субъектам Российской Федерации документальные ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций по заданиям правоохранительных органов, обращениям органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления;
- осуществляет руководство деятельностью аппаратов главных контролеров-ревизоров по субъектам Российской Федерации и контроль над организацией этой деятельности;
- разрабатывает в рамках своей компетенции проекты нормативных правовых актов и предложения по совершенствованию законодательства.

Федеральные органы государственной власти, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, целевые бюджетные и государственные внебюджетные фонды, организации предоставляют Департаменту государственного финансового контроля запрашиваемую информацию. Департамент имеет право:

- давать руководителям проверяемых организаций обязательные для них указания об устранении вскрытых нарушений;
- в случаях, когда производимыми ревизиями выявляются нарушения законов и других нормативных документов, факты хищений денежных средств и материальных ценностей, злоупотреблений, ставить перед соответствующими руководителями вышестоящих организаций вопрос об отстранении от работы виновных должностных лиц с передачей материалов следственным органам;
- вносить Министру финансов Российской Федерации предложения об ограничении, приостановлении, а в необходимых случаях и прекращении финансирования из федерального бюджета организаций при выявлении фактов нецелевого использования ими средств, а также в случае непредставления ими в установленные сроки отчетности.

Министерство финансов Российской Федерации имеет свои территориальные органы – *контрольно-ревизионные управления Министерства финансов Российской Федерации в субъекте Российской Федерации*, основной задачей которых является осуществление в пределах своей компетенции последующего государственного финансового контроля на территории соответствующего субъекта или региона Российской Федерации (постановление Правительства Российской Федерации от 6 августа 1998 г. № 888 «О территориальных контрольно-ревизионных органах Министерства финансов Российской Федерации»).

Задача контроля над исполнением бюджета возложена на *Федеральное казначейство Министерства финансов Российской Федерации*, образованное в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 8 декабря 1992 г. Положение о Федеральном казначействе утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 27 августа 1993 г. № 864. Восстановление в России ранее существовавшего института казначейства вызвано необходимостью усиления контроля над движением и использованием средств федерального бюджета. Была выбрана модель, при которой государство создает свой орган, непосредственно занимающийся контролем и совершением операций с бюджетными средствами.

Федеральное казначейство Министерства финансов Российской Федерации представляет собой единую централизованную систему органов, включающую Главное управление Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации и подчиненные ему территориальные органы в субъектах Российской Федерации, городах (за исключением городов районного подчинения), районах и районах в городах. Главное управление Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации является структурным подразделением центрального аппарата Министерства финансов Российской Федерации и подчиняется Министру финансов Российской Федерации.

Основными задачами органов казначейства согласно пункту 8 положения о Федеральном казначействе являются:

- организация, осуществление исполнения федерального бюджета и контроль над ним, управление доходами и расходами бюджета на счетах казначейства в банках по принципу единства кассы;
- регулирование финансовых отношений между федеральным бюджетом и федеральными внебюджетными фондами, финансовое исполнение этих фондов, контроль над поступлением и использованием федеральных внебюджетных средств;
- осуществление краткосрочного прогнозирования объемов государственных финансовых ресурсов, а также оперативное управление этими ресурсами в пределах, установленных на соответствующий период государственных расходов;
- сбор, обработка и анализ информации о состоянии государственных финансов, предоставление федеральным законодательным и исполнительным органам государственной власти Российской Федерации информации о состоянии бюджетной системы государства;

• управление и обслуживание совместно с Центральным банком Российской Федерации и другими уполномоченными банками государственного внутреннего и внешнего долга Российской Федерации.

Таким образом, казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль над выделением средств федерального бюджета. Для этого оно концентрирует на своих счетах все платежные операции федерального бюджета и проводит постоянный контроль на стадии, предшествующей выделению средств из федерального бюджета и платежам с этих счетов.

Главное управление Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации организует исполнение федерального бюджета и государственных внебюджетных фондов исходя из принципов единства кассы и обеспеченности бюджетных расходов и платежей поступлением доходов (т. е. в пределах фактического наличия средств на едином бюджетном счете), ведет сводный реестр распорядителей этих средств, контролирует прохождение средств федерального бюджета из центра на места и др. Территориальные органы казначейства осуществляют предварительный и текущий контроль при финансировании расходов получателей бюджетных средств и последующий контроль в процессе исполнения федерального бюджета. Предварительному и текущему контролю над целевым использованием средств федерального бюджета ежегодно подвергаются все организации, финансируемые из федерального бюджета через лицевые счета органов Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации.

Предварительный контроль проводится на стадии сверки соответствия плановых сметных назначений соответствующим лимитам бюджетного финансирования. Текущий контроль осуществляется на стадии финансирования расходов с лицевых счетов бюджетополучателей до момента зачисления этих средств на счета предприятий и организаций. Стадия включает проверку своевременности зачисления банками средств бюджета на счета получателей. Последующий контроль целевого использования средств осуществляется казначейством в соответствии с планом основных вопросов экономической и контрольной работы Министерства финансов Российской Федерации на соответствующий год, его заданиями по инициативе территориальных органов Федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации и во взаимодействии с другими органами государственного финансового контроля по особому плану.

Органы казначейства в процессе реализации задач имеют право:

- производить в государственных органах, учреждениях, организациях, банках и иных финансово-кредитных учреждениях любых форм собственности проверку различных документов, связанных с зачислением, перечислением и использованием средств федерального бюджета;

- требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых объектов устранения выявленных нарушений, контролировать устранение;

- приостанавливать операции по счетам учреждений, организаций (включая банки и иные финансово-кредитные учреждения), использующих средства федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов в случае непредставления должностным лицам органов казначейства требуемой информации;

- выдавать обязательные для исполнения предписания о взыскании в бесспорном порядке средств, используемых не по целевому назначению с наложением на организации, допустившие нарушения, штрафов;

- налагать на банки, иные финансово-кредитные учреждения штрафы в случае несвоевременного исполнения ими платежных документов на перечисление и зачисление средств в доход федерального бюджета, внебюджетных фондов либо средств из федерального бюджета и внебюджетных фондов на счета получателей в соответствующие банки (финансово-кредитные учреждения); вносить в Центральный банк Министерства финансов Российской Федерации представления о лишении соответствующих банков (финансово-кредитных учреждений) лицензий.

Федеральное казначейство Министерства финансов Российской Федерации осуществляет свои контрольные функции во взаимодействии с контрольно-ревизионными управлениями Министерства финансов Российской Федерации в субъектах Российской Федерации, что выражается в проведении совместных проверок, а также обмене информацией. Казначейство предоставляет в Главное контрольно-ревизионное управление информацию о наличии на территории соответствующего субъекта организаций, использующих средства федерального бюджета. В свою очередь ГКРУ информируют органы казначейства о результатах ревизий и проверок расходования средств федерального бюджета.

Правовой статус *Центрального банка Российской Федерации* определен Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (далее – Федеральный закон от 10 июля 2002 г.). Одной из основных функций Банка России является финансовый контроль над деятельностью коммерческих банков и других кредитных учреждений. Эту функцию Банк России реализует следующим образом: принимает решение о государственной регистрации кредитных организаций, выдает кредитным организациям лицензии на осуществление банковских операций, приостанавливает их действие и отзывает, осуществляет надзор за деятельностью кредитных организаций и банковских групп (статья 4 Федерального закона от 10 июля 2002 г.).

Банк России является органом банковского регулирования и банковского надзора (статья 56 Федерального закона от 10 июля 2002 г.). Банк осуществляет постоянный надзор за соблюдением кредитными организациями и банковскими группами банковского законодательства, нормативных актов Банка России, установленных ими обязательных нормативов. Главными целями банковского регулирования и надзора являются поддержание стабильности банковской системы Российской Федерации и защита интересов

вкладчиков и кредиторов. Регулирующие и надзорные функции Банка России осуществляются через действующий на постоянной основе орган – Комитет банковского надзора, объединяющий структурные подразделения банка, обеспечивающие выполнение его надзорных функций.

Банк России устанавливает обязательные для кредитных организаций и банковских групп правила проведения банковских операций, бухгалтерского учета и отчетности, внутреннего контроля, составления и представления бухгалтерской и статистической отчетности, а также другой информации, предусмотренной федеральными законами (статья 57 Федерального закона от 10 июля 2002 г.).

Для осуществления своих функций банковского регулирования и банковского надзора Банк России проводит проверки кредитных организаций, направляет им обязательные для исполнения предписания об устранении выявленных в их деятельности нарушений и применяет санкции по отношению к нарушителям (статья 73 Федерального закона от 10 июля 2002 г.). Проверки могут осуществляться уполномоченными представителями банка в порядке, установленном советом директоров или по поручению совета директоров аудиторских организаций.

В случаях нарушения кредитной организацией федеральных законов, нормативных актов и предписаний Банка России, непредоставления информации, предоставления неполной или недостоверной информации Банк России имеет право требовать от кредитной организации устранения выявленных нарушений, взыскивать штраф в размере до 0,1% минимального размера уставного капитала либо ограничивать проведение кредитной организацией отдельных операций на срок до шести месяцев (статья 74 Федерального закона от 10 июля 2002 г.).

В случае неисполнения в установленный срок предписаний Банка России об устранении нарушений, выявленных в деятельности кредитной организации, а также если эти нарушения или совершаемые кредитной организацией банковские операции или сделки создали реальную угрозу интересам ее кредиторов (вкладчиков), Банк России вправе взыскать с кредитной организации штраф в размере до 1% от размера оплаченного уставного капитала, но не более 1% от минимального размера уставного капитала; потребовать от кредитной организации осуществления мероприятий по финансовому оздоровлению кредитной организации, в том числе изменения структуры ее активов, замены руководителей кредитной организации, осуществления реорганизации кредитной организации; изменить на срок до шести месяцев установленные для кредитной организации обязательные нормативы; ввести запрет на осуществление кредитной организацией отдельных банковских операций, предусмотренных выданной ей лицензией на осуществление банковских операций, на срок до одного года, а также на открытие ею филиалов на срок до одного года; назначить временную администрацию по управлению кредитной организацией на срок до шести месяцев; ввести запрет на осуществление реорганизации кредитной организации, если в результате ее проведения возникнут основания для применения мер по предупреждению банкротства кредитной организации, предусмотренные федеральным законодательством.

Банк России вправе отозвать у кредитной организации лицензию на осуществление банковских операций по основаниям, предусмотренным федеральным законодательством. Банк России может обратиться в суд с иском о взыскании с кредитной организации штрафов или иных санкций, установленных федеральными законами, не позднее шести месяцев со дня составления акта об обнаружении нарушения.

Контрольная функция Банка России также выражается в проведении анализа и прогнозирования состояния экономики страны в целом и по регионам, прежде всего денежно-кредитных, валютно-финансовых и ценовых отношений.

Таким образом, из всего вышесказанного можно сделать вывод, что выполнение всех полномочий по управлению кредитной системой возложено законодательством на Центральный банк Российской Федерации.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) образовано в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 23 декабря 1998 г. № 1635. Согласно данному указу в целях совершенствования структуры федеральных органов исполнительной власти, деятельность которых направлена на реализацию налоговой политики, усиления государственного контроля за своевременным поступлением в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды налогов и других обязательных платежей в полном объеме, государственная налоговая служба Российской Федерации была преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам.

Являясь федеральным органом исполнительной власти, МНС России осуществляет контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей налогоплательщиками; участвует в выработке налоговой политики и осуществляет ее с целью обеспечения своевременного поступления в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды в полном объеме налогов, сборов и других обязательных платежей; обеспечивает межотраслевую координацию, государственный контроль и регулирование в области производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции; осуществляет в установленном порядке валютный контроль.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам и его территориальные органы – управления МНС России по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции МНС России, инспекции МНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции МНС России межрайонного уровня – образуют единую централизованную систему налоговых органов.

Основными задачами МНС России являются:

- контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в соответствующий бюджет и государственные внебюджетные фонды в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- участие в разработке и осуществлении налоговой политики с целью обеспечения своевременного поступления в соответствующий бюджет и государственные внебюджетные фонды налогов, сборов и других обязательных платежей в полном объеме;
- осуществление валютного контроля в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле в пределах компетенции налоговых органов;
- осуществление государственного контроля производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции.

Таможенные органы, возглавляемые *Государственным таможенным комитетом Российской Федерации (ГТК)*, (согласно Указу Президента Российской Федерации от 25 октября 1994 г. № 2014 «Об утверждении Положения о Государственном таможенном комитете Российской Федерации») осуществляют контроль в процессе исполнения своих полномочий по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации. В порядке, установленном таможенным законодательством, они привлекают к ответственности лиц за нарушение законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Особое место в системе органов государственного финансового контроля занимает *Комитет по финансовому мониторингу Российской Федерации (КФМ)*. По Конвенции Совета Европы о легализации, выявлении, изъятии и конфискации доходов от преступной деятельности, ратифицированной Российской Федерацией в мае 2001 г., был принят Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем» (далее – Федеральный закон от 7 августа 2001 г.), направленный на защиту интересов граждан, общества и государства путем создания правового механизма противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. В качестве элемента, позволяющего реализовать такой механизм, Федеральным законом от 7 августа 2001 г. предусмотрено создание уполномоченного органа, принимающего меры по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем. Указом Президента Российской Федерации от 1 ноября 2001 г. № 1263 «Об уполномоченном органе по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем» был образован КФМ. Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 апреля 2003 г. № 820 было утверждено Положение о Комитете по финансовому мониторингу Российской Федерации.

Являясь федеральным органом исполнительной власти, КФМ уполномочен принимать меры по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, и координировать деятельность в этой сфере иных федеральных органов исполнительной власти.

Основными задачами КФМ являются:

- сбор, обработка и анализ информации об операциях с денежными средствами или иным имуществом, подлежащими контролю в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- создание единой информационной системы и ведение федеральной базы данных в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;
- направление соответствующей информации в правоохранительные органы в соответствии с их компетенцией при наличии достаточных оснований, свидетельствующих о том, что операция, сделка связаны с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма;
- осуществление в соответствии с международными договорами Российской Федерации взаимодействия и информационного обмена с компетентными органами иностранных государств в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Информация об операциях с денежными средствами и иным имуществом поступает в КФМ от следующих субъектов:

- организаций, осуществляющих операции с денежными средствами и иным имуществом (кредитных организаций, профессиональных участников рынка ценных бумаг, страховых и лизинговых компаний, ломбардов и др.);
- органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления;
- Центрального банка Российской Федерации;
- компетентных органов иностранных государств в соответствии с международными договорами Российской Федерации.

Таким образом, несмотря на то что КФМ осуществляет свою деятельность в определенной сфере, специфика деятельности КФМ и круг возложенных на него задач позволяет рассматривать его как элемент системы органов государственного финансового контроля.

Во-первых, КФМ входит в систему органов государственной власти и является самостоятельным федеральным органом исполнительной власти.

Во-вторых, на него возложена координация деятельности органов исполнительной власти.

В-третьих, специфика деятельности КФМ указывает на высокую степень его независимости в решении поставленных задач.

В-четвертых, сбор, обработка и анализ информации об операциях с денежными средствами или иным имуществом, подлежащим контролю в соответствии с законодательством Российской Федерации, осуществляемые КФМ, указывают на определенный вид контроля. При этом такой контроль не ограничивается видом источника денежных средств и осуществляется независимо от того, являются ли денежные средства бюджетными или не являются.

Меры, предпринимаемые КФМ с позиции государственного финансового контроля, не охватывают всего многообразия операций в силу определенных ограничений в законодательстве. Сумма операции, совершенной организацией, подпадающей под обязательный контроль, должна быть не менее 600 тыс. р., а сама операция должна относиться к одному из видов, установленных законом (статья 6 Федерального закона от 7 августа 2001 г.). Кроме того, указанный в данном законе перечень организаций, представляющих информацию о финансовых операциях в КФМ, также ограничен.

Однако, в силу указанных причин можно утверждать, что существующая система органов государственного финансового контроля пополнилась новым элементом, занимающим в ней важное место.

Таким образом, исходя из международной практики и действующего российского законодательства, можно сделать вывод о том, что внешний контроль осуществляет Счетная палата Российской Федерации и контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации. В международной практике для обозначения государственного органа, в компетенцию которого входит осуществление внешнего финансового контроля над бюджетным процессом, используется унифицированное название – Высший орган финансового контроля. В России вопрос о высшем органе финансового контроля пока является открытым и может быть решен лишь после принятия концепции Единой системы государственного финансового контроля, которая разрабатывается в настоящее время по поручению Президента Российской Федерации.

Прежде чем приступить к подробному анализу их деятельности, остановимся на полемике, которая имеет место при оценке внутреннего и внешнего контроля различными авторами. При этом роль внешнего контроля часто недооценивается. Для некоторых является неочевидным необходимость и значимость института контрольных органов законодательной власти. Например, депутаты могут поручать контрольным органам исполнительной власти проведение необходимых проверок (при внесении соответствующих поправок в законодательство). Если же в таких проверках важен принцип независимости контроля, то можно привлекать независимые аудиторские фирмы.

Здесь можно возразить, что если основной целью контрольных органов исполнительной власти является проверка законности и эффективности деятельности организации, то контрольные органы законодательной власти интересуют, прежде всего, насколько законно и эффективно используются бюджетные средства для выполнения задач, поставленных законодателем, а также экспертно-аналитическое обеспечение законодательства и анализ его применения (сбор и обработка информации, оценка возможных последствий тех или иных редакций правовых актов, анализ имеющейся правовой базы и др.). Все это возможно провести только силами независимого контрольного органа.

1.7.5. Совет руководителей высших органов финансового контроля государств – участников СНГ

Совет руководителей высших органов финансового контроля государств-участников (далее – Совет) был образован 3 ноября 2000 г. на Совещании руководителей высших контрольно-ревизионных органов, состоявшемся в Москве под председательством С. В. Степашина, во время которого было подписано коммюнике об образовании Совета и утвержден регламент Совета.

Согласно регламенту Совет осуществляет свою деятельность в соответствии с основополагающими документами СНГ, договорами и соглашениями, заключенными между государствами – участниками СНГ, решениями Совета глав государств и Совета глав правительств СНГ, положением о Совете, регламентом Совета, а также принципами ИНТОСАИ, ЕВРОСАИ и Азиатской организации высших контрольных органов (АЗОСАИ).

Основной формой работы Совета являются сессии. Сессии проводятся не реже одного раза в год на территории одного из государств – участников СНГ. Место проведения очередной сессии определяется на предыдущей. Внеочередные сессии созываются по инициативе одного или нескольких членов Совета при поддержке не менее пяти членов.

На заседаниях Совета, которые проводятся регулярно, происходит обмен опытом, обсуждаются актуальные вопросы деятельности высших органов финансового контроля государств – участников СНГ, определяются пути их интеграции в решении вопросов, представляющих взаимный интерес.

На второй сессии Совета, состоявшейся 8 июня 2001 г. в Киеве, была принята Декларация об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств – участников СНГ. Согласно данной декларации деятельность высших органов финансового контроля государств – участников СНГ должна строиться на принципах законности, независимости, объективности, компетентности, оперативности, доказательности, гласности, соблюдения профессиональной этики (приложение 2).

1.8. Предмет и метод контроля

Объектом контроля являются финансовые и хозяйственные операции и процессы (рис. 3).

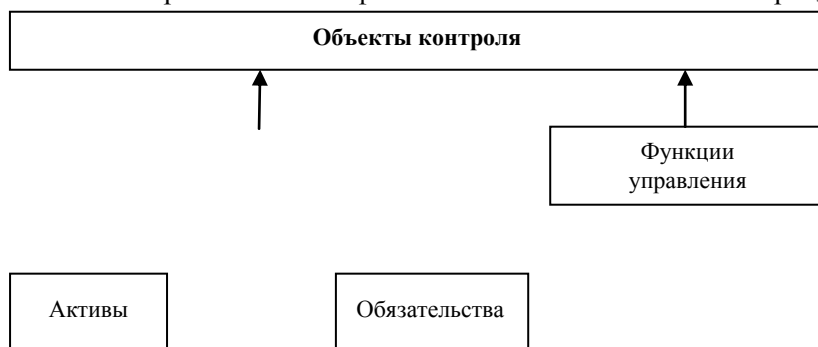


Рис. 3. Объекты контроля

Субъекты контроля – носители прав и обязанностей. Ими могут быть субъекты хозяйствования и граждане, выступающие как носители хозяйственных прав и обязанностей (рис. 4).



Рис. 4. Субъекты контроля

Предметом контроля являются управленческая деятельность организации, хозяйственные и финансовые операции и процессы, рассматриваемые с позиции их экономической эффективности, законности, достоверности и целесообразности, обеспечения сохранности имущества субъекта хозяйствования и (или) собственника, предусмотренные программой проверки.

Под субъектом хозяйствования понимается юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, зарегистрированный в установленном порядке и осуществляющий экономическую деятельность.

К юридическим лицам (коммерческим организациям) относятся хозяйственные товарищества и общества, производственные кооперативы, унитарные предприятия, к некоммерческим организациям – потребительские кооперативы, учреждения, финансируемые собственником, объединения коммерческих организаций, объединения коммерческих и некоммерческих организаций.

Под собственником понимается инвестор. Им может выступать государство, физическое или юридическое лицо.

Метод (от греч. *methodos* – путь, исследование, прослеживание) – это способ достижения определенной цели, совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности. Научной основой метода всех наук о природе и обществе является теория познания, диалектический метод исследования, который предполагает постижение реального мира в становлении и развитии; вскрытие диалектических противоположностей этого развития; изучение борьбы нового и отмирающего, всеобщей взаимосвязи и взаимообусловленности отдельных явлений; определение движущих сил и объективных за-

конов развития. Контроль также имеет свой метод, основанный на диалектическом подходе и являющийся способом его приложения к изучению объектов контроля.

Метод контроля представляет собой диалектический подход к комплексному, всестороннему и глубокому исследованию финансово-хозяйственной и другой деятельности организаций, а также отношений, складывающихся в процессе контрольно-ревизионной работы, с помощью совокупности специальных приемов и способов для установления законности, целесообразности, экономической эффективности их функционирования и обеспечения сохранности и приумножения экономического потенциала.

1.9. Приемы документального и фактического контроля

Без использования методических приемов проверки первичной документации, произведенных в учетных регистрах записей и бухгалтерской отчетности, никакая контрольная деятельность невозможна.

В зависимости от назначения контроля и состояния бухгалтерского учета для оценки совершенных хозяйственных операций используются различные по содержанию методические приемы проверки документов.

К документальному контролю относят следующие приемы.

Формальная проверка. Предусматривает проверку соблюдения действующих форм документов, последовательности, полноты и правильности заполнения реквизитов документов, порядковой нумерации и наличия соответствующих подписей в документах.

Арифметическая проверка. Включает проверку правильности указания цен в документе, торговых надбавок, скидок, наценок, произведенных вычислений, подсчета итогов и других арифметических действий, выполняемых при оформлении и обработки документа.

Экспертная проверка. Дополняет формальную и арифметическую проверки и направлена на выявление подделок в документах. Встречаются различные виды подделок: подписка текста, букв, цифр; зачеркивание; частичное или полное удаление написанного текста, цифровых записей; подделывание подписей и т. д. Они могут быть выявлены при внимательном осмотре документа. Обычно доброкачественный документ имеет одинаковые цвет бумаги, печатный текст или чернила, каллиграфию письма или шрифт букв, устойчивые цифры и буквы.

По каллиграфии письма можно отличить женский подчерк от мужского. Это необходимо для выявления подделок подписей в документах. При подделках документы не имеют устойчивых признаков. Там, где заменены буквы и цифры, остаются вмятины, местами изменены цвет бумаги, шрифт цифр, букв, окраска печатного текста и цвет чернил. Буквы и цифры выглядят излишне извилистыми, неровными, имеются нарушения в наклоне букв и цифр и другие признаки.

Поддельные документы подлежат глубокому изучению. Такие документы целесообразно направлять в специальные лаборатории на криминалистическую экспертизу. Для выявления достоверных данных в документах необходимо использовать и другие приемы проверки (логическую и встречную), что позволяет получать дополнительные доказательства о наличии недостоверной информации, находящейся в поддельном документе.

Логическая проверка. Путем сопоставления хозяйственной операции, отраженной в документе, с различными взаимосвязанными показателями, событиями и явлениями определяется, была ли объективная возможность ее возникновения. Например, в товарно-транспортной накладной имеется информация о том, что автомашина грузоподъемностью 2 т перевезла за один рейс груз массой 3 т, что практически невозможно.

Нормативно-правовая проверка. При такой проверке устанавливается соответствие совершенной операции действующим правилам, требованиям устава или учредительного документа, законам; выясняется, нет ли отклонений от утвержденных норм, смет, планов, лимитов и т. д. При их наличии составляются расчеты, аналитические таблицы, выявляются последствия, устанавливаются виновные лица, определяют ущерб, причиненный неправомерными действиями работников организации.

Экономическая проверка. Во время проверки данного вида выясняются экономическая цель и целесообразность совершенной операции, обоснованность операции источниками финансирования, плановыми данными; изучаются полученные результаты от данной операции и ее влияние на конечный финансовый результат.

Встречная проверка. Ее сущность заключается в изучении достоверности операций путем сопоставления документов и записей в учетных регистрах, относящихся к одним и тем же взаимосвязанным операциям. Обычно документы составляются в двух и более экземплярах, а отдельные операции оформляются дополнительными документами. Такие документы находятся при отчетах материально ответственных лиц. Многократно могут повторяться и записи в учетных регистрах бухгалтерского учета. Следовательно, сопоставляя одни экземпляры документов, находящиеся у покупателя, со вторыми, имеющимися у поставщика, в них можно установить тождественность записей.

Аналитическая (счетная) проверка. Среди методических приемов проверки документов она занимает особое место. При помощи этого приема изучается обоснованность показателей отчетности и балансов с данными аналитического и синтетического учета, согласованность показателей в отдельных формах бухгалтерской отчетности и баланса, в регистрах бухгалтерского учета и первичных документах. Данная проверка в сочетании с другими приемами контроля позволяет изучить состояние расчетных взаимоотноше-

ний с финансовыми органами по платежам налогов и сборов в бюджет, банками по краткосрочному и долгосрочному кредитованию, а также с другими организациями по различным расчетам. Кроме того, данная проверка используется с целью проведения подготовительной работы по подбору и систематизации отчетных материалов для выполнения аналитических расчетов, связанных с оценкой финансового состояния организации.

Контрольное сличение. Применяется для проверки правильности оприходования и списания в расход отдельных сортов материальных ценностей, достоверности аналитического учета и т. д.

Выявляются начальные и конечные остатки. Остаток на начало проверяемого периода вместе с документируемым приходом должен быть равен документируемому расходу вместе с остатком на конец проверяемого периода. Начальные и конечные остатки обычно базируются на данных инвентаризационных описей.

Обратная калькуляция (обратный счет). Используется для проверки размера необоснованного списания сырья и материалов на производство при выпуске определенного вида готовой продукции.

Сущность этого приема заключается в том, что по фактическому выпуску готовой продукции исчисляется расход сырья и материалов в соответствии с установленными нормами за проверяемый период, который сопоставляется с фактически проведенными списаниями сырья и материалов по первичным документам за этот же период. В результате этого устанавливаются факты незаконного списания сырья и материалов на производство.

Оценка документов по данным корреспондирующих счетов. При применении данной оценки можно установить документы, по которым совершены незаконные, нецелесообразные операции и в ряде случаев выявить злоупотребления. Это может выражаться в неправильной корреспонденции счетов, несоответствии записей в регистрах бухгалтерского учета приложенным документам, отсутствии бухгалтерских проводок, повторении корреспонденции в одинаковых суммах по одному и тому же документу, необоснованных документами сторнировочных и дополнительных записей на счетах бухгалтерского учета.

Инвентаризация. Применяется в работе аудиторов и ревизоров наиболее часто. Инвентаризация представляет собой проверку в натуральном выражении денежных средств, товарно-материальных ценностей, состояния расчетов и других статей баланса на определенную дату.

Инвентаризация материальных ценностей производится в определенной последовательности и включает комплекс обязательных мероприятий: создание инвентаризационной комиссии и издание об этом приказа или распоряжения по организациям; инструктаж инвентаризационной комиссии о порядке и правилах проведения инвентаризации; подготовку к инвентаризации данных учета на дату инвентаризации по каждому материально ответственному лицу; истребование от материально ответственных лиц отчета на дату проведения инвентаризации и получение от материально ответственных лиц расписки о включении в отчет к моменту инвентаризации всех приходных и расходных документов, об отсутствии у них на руках документов, не включенных в последний отчет; снятие фактического наличия материальных ценностей с составлением инвентаризационной описи; составление сличительной ведомости; рассмотрение и утверждение результатов инвентаризации. При применении последовательно всех названных мероприятий обеспечивается высокое качество инвентаризации.

Инвентаризация денежных средств на банковских счетах производится путем сверки остатков денежных средств в балансе с приведенными их остатками и выписками банка.

В зависимости от состояния, способа учета расчетных операций и форм расчетов инвентаризация расчетов с дебиторами и кредиторами может производиться следующим образом:

- путем письменного запроса у дебиторов и кредиторов о состоянии расчетов;
- в ходе взаимной сверки задолженности непосредственно в организациях, с которыми ведутся расчеты;
- посредством сопоставления дат и перечисляемых сумм по платежным поручениям с датами и суммами оприходованных материальных и других ценностей проверяемой организации и выявления расхождений по имеющимся документам без выезда представителя;
- путем сравнения высылаемых лицевого счета дебиторами и кредиторами с лицевыми счетами проверяемой организации.

Контрольные обмеры. Используются при изучении капитальных и ремонтных работ. Организуются с целью определения фактически выполненного объема строительных и ремонтных работ и применяются для проверки достоверности учета незавершенного производства, расходования строительных материалов в сравнении с нормами и фактически выполненным объемом работ, правильности начисления заработной платы, расчетов с подрядчиками и другими организациями за выполненные объемы работ.

Для проведения обмеров выполненных работ создается комиссия с обязательным привлечением специалиста по строительству (инженера производственно-технического отдела, мастера и т. д.). Комиссия производит обмер объекта, определяет объем фактически выполненных работ (кладки фундамента (в кубических метрах), кладки стен (в кубических метрах), настила пола (в квадратных метрах) и т. п.). Результаты обмера оформляются актом. Если контрольный обмер проводился с целью проверки правильности расходования материалов, то на основе акта составляется сличительная ведомость, в которой приводятся данные о наименовании материалов, израсходованных на фактические объемы выполненных работ по установленным нормам, фактический расход материалов по данным бухгалтерского учета и результат обмера (списано больше или меньше).

На практике аудитор может использовать данные контрольных обмеров, проведенных в процессе внутреннего контроля, если он убежден, что внутренние контролеры методически правильно провели инвентаризацию, и ее результаты отражены в учете.

Обследование объектов. Широко используется в ходе аудиторско-ревизионных процедур. В процессе его проведения устанавливают круг вопросов, связанных с изучением организационно-производственной деятельности и проверкой обеспечения сохранности имущества данной организации. Обычно обследование предшествует инвентаризации. В процессе обследования можно получить информацию о неполадках в организационно-производственной деятельности, сохранности имущества непосредственно на объектах, наличии неиспользованного оборудования, его качественном состоянии и условии хранения, причинах перебоев в работе действующего оборудования, наличии запасов сырья (материалов и готовой продукции) и условиях их хранения, существующей системе пропуски машин на территорию организации и с нее, ведении оперативного учета заказов и поставок продукции.

При обследовании объектов целесообразно ознакомиться с организацией и ведением учета в местах хранения материальных ценностей и готовой продукции, соблюдением действующих правил и порядка документального оформления операций по их оприходованию и выбытию.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство. Необходим для проверки качества готовой продукции.

При контрольном запуске сырья и материалов в производство в присутствии контролера и приглашенного специалиста проверяют весь технологический процесс, начиная от взвешивания соответствующего сырья и вспомогательных материалов, его обработки и заканчивается взвешиванием готовой продукции. Это дает возможность проверить фактический выход готовой продукции, действительное количество израсходованного сырья и вспомогательных материалов и сопоставить с теми данными, которые имели место до контрольного запуска.

Лабораторный анализ. Для анализа изымают пробу готового изделия. Одну пробу берут у производителя, а другую желательно получить у покупателя. Изъятые пробы пломбируются и при письменном сопровождении направляются в соответствующую лабораторию. На основе проведенного анализа лаборатория дает заключение, которое затем используется контролером.

Контрольная проверка. Применяется для изучения полноты оприходования грузов, прибывших автомобильным, водным и железнодорожным транспортом; достоверности совершаемых операций по отпуску материальных ценностей со складов; качества ранее проведенных инвентаризаций; соблюдения правил отпуска материалов, готовой продукции и других ценностей.

Контрольный забой животных. Оуществляется с целью установления фактического выхода мяса, субпродуктов, костей и другой продукции. Он сравнивается с данными, находящимися в отчетах материально ответственных лиц. Результаты контрольного забоя животных оформляются актом.

Таким образом, использование в полном объеме всех приемов контроля в ходе документальных проверок позволяет ревизорам и аудиторам качественно провести сбор и анализ материалов, сравнить расход сырья и материалов, топлива по нормам с фактическим расходом, определить правильность оформления первичных документов и учетных регистров и в целом собрать информацию о деятельности субъекта хозяйствования.

Тема 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОВЕДЕНИЕ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ

План

1. Сущность, классификация ревизий, их основные задачи.
2. Права, обязанности и ответственность ревизоров.
3. Права, обязанности и ответственность должностных лиц, субъектов хозяйствования, деятельность которых проверяется.
4. Планирование и координация контрольно-ревизионной деятельности.
5. Подготовка к проверке (ревизии).
6. Назначение и проведение проверки (ревизии).
7. Оформление результатов проверки (ревизии).
8. Отчетность о контрольно-ревизионной работе.

2.1. Сущность, классификация ревизий, их основные задачи

Проверка финансово-хозяйственной деятельности (проверка) – способ контроля, в процессе которого устанавливается законность и достоверность совершаемых хозяйственных и финансовых операций по одному или нескольким взаимосвязанным направлениям финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Ревизия (от лат. *revision* – пересмотр) *финансово-хозяйственной деятельности* – способ контроля, предусматривающий наиболее глубокое и полное изучение финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности, в процессе которого устанавливаются законность и достоверность совершаемых хозяйственных и финансовых операций, а также ведения бухгалтерского учета по нескольким или всем направлениям деятельности субъекта предпринимательской деятельности.

Основными задачами, решаемыми в ходе проведения проверки (ревизии), являются:

- проверка соблюдения субъектом предпринимательской деятельности законодательства в сфере экономических отношений;
- проверка законности совершаемых субъектом предпринимательской деятельности хозяйственных и финансовых операций, обеспечения сохранности государственного имущества;
- своевременное выявление, пресечение и предотвращение правонарушений, наносящих ущерб экономическим интересам Республики Беларусь, установление причин и условий, способствующих их совершению;
- принятие мер по возмещению причиненного ущерба;
- выявление неиспользуемых резервов повышения эффективности экономической деятельности субъекта хозяйствования.

Проверки (ревизии) различают по их назначению, объему охватываемых ими операций, методу проведения и другим признакам.

В зависимости от того, какой орган осуществляет проверку (ревизию), они бывают внутренние и внешние, ведомственные и вневедомственные.

Внутренние проверки (ревизии) проводятся непосредственно специалистами или специально созданными ревизионными комиссиями субъекта хозяйствования. В основном такие проверки выполняются в связи с требованиями учредительных документов для подтверждения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Внешние проверки (ревизии) осуществляются специально созданными для этих целей контролирующими органами сторонних организаций. Они, в свою очередь, подразделяются на ведомственные и вневедомственные.

Ведомственные проверки (ревизии) проводятся контрольно-ревизионными управлениями или отделами вышестоящих органов (министерств, ведомств, концернов).

Вневедомственные проверки (ревизии) осуществляются специалистами контролирующих органов (государственных органов и иных организаций, которые в пределах своей компетенции имеют право осуществлять проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности), наделенных контрольными правами по отношению к субъектам предпринимательской деятельности независимо от их ведомственной подчиненности и формы собственности.

В зависимости от назначения проверки могут быть плановые и внеплановые.

Плановыми проверками (ревизиями) являются проверки (ревизии), включенные в координационный план контрольной деятельности в Республике Беларусь или области (г. Минске). При этом включение проверок (ревизий) в соответствующий координационный план контрольной деятельности осуществляется только при условии указания контролирующим органом конкретной темы проверки (ревизии), субъекта предпринимательской деятельности, подлежащего проверке (ревизии), и срока ее проведения.

Иные проверки (ревизии) являются *внеплановыми*.

Проверка может быть проведена при ее включении в координационный план контрольной (надзорной) деятельности (далее – плановая проверка) в двух случаях:

- в зависимости от отнесения проверяемого субъекта к высокой, средней или низкой группе риска в соответствии с критериями отнесения проверяемых субъектов к группе риска для назначения плановых проверок, утверждаемыми Указом Президента № 510;

- на основании решения или поручения Президента Республики Беларусь, в соответствии с которым деятельность конкретного проверяемого субъекта подлежит проверке, но не требующего ее безотлагательного начала.

Контролирующий (надзорный) орган вправе назначить плановые проверки в отношении проверяемых субъектов, отнесенных:

- *к высокой группе риска*, – не чаще одного раза в течение календарного года. Если по результатам проведенной контролирующим (надзорным) органом плановой проверки нарушений законодательства проверяемым субъектом не установлено, следующая плановая проверка этого субъекта назначается данным контролирующим (надзорным) органом не ранее чем через два года;
- *к средней группе риска*, – не чаще одного раза в три года. Если по результатам проведенной контролирующим (надзорным) органом плановой проверки нарушений законодательства проверяемым субъектом не установлено, следующая плановая проверка этого субъекта назначается данным контролирующим (надзорным) органом не ранее чем через пять лет;
- *к низкой группе риска*, – по мере необходимости, но не чаще одного раза в пять лет.

Плановые проверки в отношении проверяемого субъекта, отнесенного к средней группе риска, могут не назначаться, а отнесенного к низкой группе риска, – не назначаются в одном из следующих случаев:

- По результатам анализа имеющейся в распоряжении контролирующего (надзорного) органа информации, в том числе представленной проверяемым субъектом по контрольному списку вопросов (чек-листу), не установлено признаков, указывающих на нарушения законодательства.

- На дату назначения проверки имеется аудиторское заключение, содержащее безусловно положительное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (данных книги учета доходов и расходов проверяемых субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения) и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству. В этом случае плановые проверки могут не назначаться (не назначаются) за период и по вопросам, проверенным в ходе аудита, за исключением проверки вопросов правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, а также государственные внебюджетные фонды.

Плановые проверки одного проверяемого субъекта в течение календарного года могут быть осуществлены несколькими контролирующими (надзорными) органами только в форме совместной проверки. Проведение нескольких плановых проверок одного и того же проверяемого субъекта в течение календарного года не допускается.

В рамках проведения плановой проверки организации может быть осуществлена плановая проверка обособленного подразделения по вопросам, которые не были проверены в ходе проведенной в течение календарного года плановой проверки этого обособленного подразделения. Проведение в течение календарного года плановой проверки обособленного подразделения организации не исключает возможности проведения в том же календарном году плановой проверки данной организации, а также ее иного обособленного подразделения.

Сроки назначения плановой проверки исчисляются контролирующим (надзорным) органом со дня окончания им предыдущей плановой проверки. Порядок установления сроков проведения совместных проверок определяется Комитетом государственного контроля.

Без включения в координационный план контрольной (надзорной) деятельности проверки в отношении проверяемых субъектов (далее – внеплановые проверки) назначаются:

- по поручениям Президента Республики Беларусь, Президиума Совета Министров Республики Беларусь;

- Председателем Комитета государственного контроля Республики Беларусь и его заместителями, председателями комитетов государственного контроля областей в пределах их компетенции;

- Генеральным прокурором Республики Беларусь и его заместителями в пределах компетенции;

- руководителем иного контролирующего (надзорного) органа (кроме территориального органа, структурного подразделения, подчиненной организации) и одним из уполномоченных им заместителей в пределах компетенции контролирующего (надзорного) органа.

Поручение на проведение внеплановой проверки может быть дано, внеплановая проверка – назначена по следующим основаниям:

- При наличии у контролирующего (надзорного) органа информации, в том числе полученной от государственного органа, иностранного государства, иной организации или физического лица, свидетельствующей о совершаемом (совершенном) нарушении законодательства или о фактах возникновения угрозы причинения либо причинения вреда жизни, здоровью граждан, животному и растительному миру, окружающей среде, безопасности государства, историко-культурным ценностям, имуществу юридических и физических лиц, с представлением документов, подтверждающих такие нарушения или факты (подготовкой внутренних (служебных) документов, содержащих указание на такие нарушения или факты и обоснование необходимости проведения проверки). При отсутствии у заявителя документов, подтверждающих данные нарушения или факты, заявитель (в том числе руководитель, другой представитель государственного органа, иной организации) должен представить письменное согласие на дачу свидетельских показаний в отношении указанных нарушений или фактов. В случае последующего отказа заявителя дать свидетельские показания в отношении указанных нарушений или фактов либо неподтверждения в результате проведенной проверки таких нарушений или фактов проверяемый субъект вправе потребовать в судебном порядке от заявителя возмещения убытков, причиненных распространением сведений, не соответствующих действительности и порочащих его деловую репутацию. Анонимное заявление не является основанием для проведения внеплановых проверок.

- Использование (расходование) проверяемым субъектом бюджетных средств, средств государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, государственного имущества, мер государственной поддержки.

- Значительный рост (не менее чем в два раза в календарном году) показателей аварийности и подтвержденное документально ухудшение транспортной дисциплины водителей проверяемого субъекта, выполняющего перевозки. Такие проверки проводятся контролирующими (надзорными) органами, уполномоченными Указом Президента № 510 на осуществление контроля и надзора за соблюдением законодательства о транспортной деятельности, обеспечением безопасности дорожного движения.

- Существенное ухудшение показателей деятельности банков или небанковских кредитно-финансовых организаций, не являющихся банками (далее – банки), юридических лиц, не являющихся банками и признаваемых входящими в состав банковского холдинга, исходя из данных бухгалтерского баланса и других форм отчетности; невыполнение предписания Национального банка Республики Беларусь; необходимость оценки эффективности мероприятий по улучшению финансового состояния, выполняемых данными юридическими лицами; вероятность возникновения в банке положения, которое может повлечь за собой его неплатежеспособность либо создать угрозу поддержанию стабильности банковской системы и (или) интересам вкладчиков и иных кредиторов; необходимость проверки готовности таких юридических лиц к внедрению

новых подходов к осуществлению и организации деятельности, оценке рисков и управлению ими, оценке достаточности нормативного капитала, составлению отчетности, установлению новых пруденциальных требований и (или) процедур либо оценке результатов апробации на практике перспективных методологических подходов (в том числе по проектам, принятым в порядке эксперимента), а также по иным основаниям, определенным Национальным банком Республики Беларусь, в целях проведения им надзора за банковской деятельностью, в том числе на консолидированной основе.

Внеплановые проверки назначаются руководителем контролирующего (надзорного) органа (в том числе территориального органа, структурного подразделения, подчиненной организации) или его уполномоченным заместителем в пределах компетенции контролирующего (надзорного) органа по следующим основаниям:

- реорганизация проверяемого субъекта, решение иностранной организации о прекращении деятельности открытого ею представительства на территории Республики Беларусь, проведение процедур экономической несостоятельности (банкротства);
- проведение дополнительной проверки;
- поручение органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам);
- получение доказательств по делу об административном правонарушении;
- возникновение инфекционных заболеваний либо подозрений на них, ухудшение гигиенических показателей среды обитания человека (по результатам проведенных лабораторно-инструментальных исследований);
- необходимость подтверждения обоснованности зачета либо возврата проверяемому субъекту превышения сумм налоговых вычетов над суммами налога на добавленную стоимость, исчисленными по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- необходимость проверки восстановленных проверяемым субъектом документов бухгалтерского, налогового учета и (или) других документов, связанных с налогообложением, представленных в налоговый орган в течение сроков, определенных налоговым законодательством;
- необходимость оперативного выявления и пресечения нарушений законодательства в момент их совершения на ограниченной территории либо в отношении торговых объектов, транспортных средств, иных мест осуществления деятельности (далее – внеплановая тематическая оперативная проверка). Такие проверки вправе проводить контролирующие (надзорные) органы, определенные в пункте 10 Указа Президента № 510;
- расследование причин несчастных случаев, технических причин аварий и инцидентов на производстве, зарегистрированных случаев возникновения профессиональных заболеваний, расследование аварий, в том числе строительных, катастроф, бедствий, приведших к возникновению чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера, дорожно-транспортных происшествий;
- проведение государственного надзора за эксплуатацией потенциально опасных объектов;
- необходимость проверки соблюдения требований технических нормативных правовых актов при строительстве (в том числе реконструкции, реставрации, капитальном ремонте и благоустройстве), утвержденной проектной документации при выполнении строительно-монтажных работ, а также соответствия используемых при строительстве материалов, изделий и конструкций проектным решениям и сертификатам для обеспечения эксплуатационной надежности и безопасности;
- проведение встречной проверки;
- необходимость проверки факта неосуществления юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем деятельности в течение последних шести месяцев подряд (в целях признания задолженности такого субъекта безнадежным долгом и ее списания);
- проведение контрольной проверки;
- заявление проверяемого субъекта.

Внеплановые тематические оперативные проверки проводятся в пределах компетенции органами Комитета государственного контроля, Государственной инспекцией охраны животного и растительного мира при Президенте Республики Беларусь, Министерством по налогам и сборам, Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды, Государственным комитетом по стандартизации Республики Беларусь и их территориальными органами, Национальным банком Республики Беларусь и его главными управлениями по областям, подразделениями Государственной автомобильной инспекции, Транспортной инспекцией Министерства транспорта и коммуникаций Республики Беларусь и ее филиалами.

В рамках ведомственного контроля могут проводиться исключительно:

- плановые проверки не чаще одного раза в два года независимо от отнесения проверяемого субъекта к группам риска;
- внеплановые проверки по поручениям органов уголовного преследования по возбужденным уголовным делам, руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам).

По объему охватываемых проверкой хозяйственных операций проверки (ревизии) делятся на сплошные, выборочные и комбинированные.

Сплошные проверки (ревизии) охватывают все хозяйственные операции за ревизуемый период. В ходе такой ревизии проверяются все первичные документы и записи в регистрах бухгалтерского учета за весь проверяемый период.

Выборочные проверки (ревизии) предусматривают проверку хозяйственных операций не за весь период, а только за какое-то время. При такой ревизии в акте обязательно указывается, документы какого периода проверялись.

Комбинированные проверки (ревизии) сочетают приемы сплошной и выборочной ревизий, т. е. какие-то вопросы или участки деятельности субъекта предпринимательской деятельности проверяются сплошным порядком, а какие-то – выборочным.

В зависимости от повторяемости контрольных функций различают проверки (ревизии) первичные, повторные и дополнительные.

Первичные проверки (ревизии) проводятся у конкретного субъекта предпринимательской деятельности по конкретному вопросу (тематике) впервые.

Проверки (ревизии), проводимые у одного и того же субъекта предпринимательской деятельности тем же или иным контролирующим органом повторно за тот же период, называются *повторными проверками (ревизиями)*.

Дополнительные проверки (ревизии) проводятся, как правило, тем же контролирующим органом, который проводил проверку вопроса (темы) за тот же период для уточнения и детализации вопросов, по которым возникли разногласия.

В зависимости от объема охватываемых вопросов производственной и финансово-хозяйственной деятельности проверки (ревизии) подразделяются на полные и частичные.

Полными проверками (ревизиями) называются проверки (ревизии), охватывающие всю деятельность субъекта хозяйствования.

В ходе *частичных проверок (ревизий)* проверяются вопросы, охватывающие одну или несколько сторон деятельности субъекта хозяйствования, отдельные виды хозяйственных процессов, операций или правильность использования различных видов средств.

По содержанию и объему программы контроля проверки (ревизии) подразделяются на комплексные, сквозные, некомплексные и тематические.

В ходе *комплексных проверок (ревизий)* всесторонне и глубоко проверяется производственная и финансово-хозяйственная деятельность субъекта предпринимательской деятельности и обособленных структурных подразделений.

Сквозные проверки (ревизии) являются разновидностью комплексных. Они проводятся при проверке производственной и финансово-хозяйственной деятельности министерств, ведомств, трестов, концернов и т. п. и одновременно подведомственных им организаций и обособленных структурных подразделений.

Некомплексные проверки (ревизии) проводятся, как правило, специалистом одного профиля (например, по бухгалтерскому учету) и охватывают вопросы финансово-хозяйственной деятельности.

При проведении *тематической проверки (ревизии)* проверяются вопросы состояния отдельных разделов, отдельных вопросов (тем), например соблюдения кассовой дисциплины, своевременности и правильности расчетов с бюджетом по налогу на доходы и прибыль.

В зависимости от места проведения проверки (ревизии) подразделяют на камеральные, выездные и рейдовые.

Камеральные проверки (ревизии) проводятся, как правило, специалистами контролирующих органов по месту своего нахождения на основе данных налоговых деклараций, расчетов, бухгалтерской отчетности и пояснительных записей к ней, других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и неналоговых платежей, статистических данных, а также объяснений, представленных субъектом предпринимательской деятельности или его представителями, и имеющихся у проверяющего органа документов и сведений.

Выездные проверки (ревизии) проводятся по месту нахождения (юридическому адресу) субъекта предпринимательской деятельности. Это, как правило, все виды проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности.

Рейдовые проверки (ревизии) финансово-хозяйственной деятельности – проверка финансово-хозяйственной деятельности, направленная на оперативное выявление нарушений актов законодательства, регулирующих экономические отношения непосредственно в момент их совершения.

2.2. Права, обязанности и ответственность ревизоров

При проведении проверок (ревизий) работники контролирующих органов имеют право:

- проверять документы, бухгалтерские книги и другие регистры учета, статистические и бухгалтерские отчеты и балансы, планы, счета и иные документы, наличные деньги в кассе и у подотчетных лиц, ценные бумаги, материальные ценности и другое имущество;
- требовать письменные объяснения от индивидуального предпринимателя, должностных лиц проверяемого юридического лица, других граждан по вопросам, возникающим в ходе проведения проверки (ревизии);
- опечатывать кассы и кассовые помещения, склады, архивы, иные места хранения ценностей, финансовых документов и ценных бумаг, проводить проверки фактического наличия ценностей в них, требовать от руководителя проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя проведения инвентаризаций, а также проводить проверки правильности их проведения;

- привлекать специалистов для определения количества и качества сырья, материалов, полуфабрикатов и готовой продукции, оказанных услуг и выполненных работ для проверки фактических затрат сырья и материалов, состояния зданий и сооружений, контрольных обмеров объемов ремонтно-строительных работ и определения их качества, а также в других необходимых случаях;

- в предусмотренном законодательством порядке знакомиться в учреждениях банков с подлинными документами и счетами, в том числе валютными, а также получать в необходимых случаях сведения, справки и копии документов, связанных с операциями проверяемых субъектов предпринимательской деятельности, о состоянии счетов и оборотов по ним, состоянии открытых кредитов и по другим вопросам, возникающим в ходе проверки (ревизии);

- запрашивать документы и сведения, необходимые для проведения проверки (ревизии), у других государственных органов и иных государственных организаций;

- получать от организаций (независимо от их форм собственности) справки и копии документов по операциям и расчетам с проверяемым субъектом предпринимательской деятельности, а при необходимости проводить встречные проверки путем ознакомления с подлинными документальными записями в регистрах учета и получать объяснения от должностных лиц и иных работников;

- требовать у проверяемого субъекта предпринимательской деятельности копии документов и выписки из них, заверенные подписью уполномоченного должностного лица и печатью этого субъекта;

- передавать по согласованию с лицом, назначившим проверку (ревизию), материалы в правоохранительные органы, принимать меры по возмещению вреда и привлечению к ответственности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение субъектом предпринимательской деятельности законодательства, регулирующего экономические отношения.

Законодательством могут быть предусмотрены иные права работников контролирующих органов при проведении проверок (ревизий).

Работники контролирующих органов при выполнении служебных функций обязаны:

- строго руководствоваться Конституцией Республики Беларусь, законами, иными нормативными правовыми актами Республики Беларусь, действующим порядком организации и проведения проверок и ведомственными инструкциями, регламентирующими деятельность организации и порядок проведения контрольно-ревизионной работы;

- принимать необходимые меры по пресечению и предупреждению фактов нарушения законодательства, возмещению вреда, причиненного государству, привлечению к ответственности виновных лиц, применению предусмотренных законодательством санкций;

- владеть всем комплексом способов и приемов контрольно-ревизионной работы и использовать их в практической деятельности;

- перед тем как приступить к проведению проверки (ревизии), предъявлять документ, подтверждающий контрольные полномочия, руководителю проверяемой организации и ознакомливать его с задачами предстоящей проверки (ревизии), вносить необходимые сведения в Книгу учета проверок;

- объективно освещать выявленные факты нарушений и злоупотреблений, случаи бесхозяйственности с указанием виновных лиц, размера причиненного вреда и причин вскрытых недостатков в деятельности организации;

- оформлять результаты проверки (ревизии) соответствующими документами и принять меры к их рассмотрению в установленные сроки;

- проверять выполнение решений, принятых по результатам предыдущей проверки (ревизии), и отражать в акте (справке) их полноту и своевременность;

- осуществлять другие обязанности, связанные со спецификой осуществления конкретных контрольных функций.

Работники контролирующих органов несут ответственность:

- за несвоевременность, неполноту и ненадлежащее качество проводимых проверок (ревизий);
- за необъективное освещение результатов проверок (ревизий);
- за полное или частичное сокрытие обнаруженных злоупотреблений;
- за неправильные или необоснованные выводы по результатам проверок (ревизий), неверное определение нанесенного вреда;

- за использование служебного положения в корыстных целях;
- за досрочное разглашение результатов проверок (ревизий), которые впоследствии не подтвердились, или за разглашение, которое привело к уничтожению улик, а также несвоевременному и некачественному исследованию финансовых операций и хозяйственных процессов.

2.3. Права, обязанности и ответственность должностных лиц, субъектов хозяйствования, деятельность которых проверяется

Работники проверяемой организации имеют право:

- присутствовать при инвентаризации вверенного им имущества, контрольных запусках сырья и материалов в производство, обмерах выполненных работ, а также при других контрольных действиях, проводимых проверяемыми, с целью проверки деятельности, касающейся этих лиц;

- знакомиться с содержанием документов, послуживших основанием для записи в акте о допущенных нарушениях и (или) злоупотреблениях, а также с расчетами подлежащего возмещению вреда;

• представлять в обоснование своих действий соответствующие подлинные документы или их копии, заверенные в установленном порядке.

Работники проверяемой организации обязаны:

• предъявлять для проверки имущество и первичные документы по финансово-хозяйственной деятельности организации;

• давать объяснения в устной и письменной форме по вопросам, имеющим отношение к проводимой проверке (ревизии);

• не позднее двухнедельного срока рассмотреть результаты проверки (ревизии) и принять решение по устранению выявленных нарушений, возмещению вреда, привлечению к ответственности виновных лиц и обеспечить контроль за выполнением принятых решений;

• разработать мероприятия по устранению выявленных в ходе проверки (ревизии) нарушений и предотвращению их в будущем;

• при необходимости направить информацию о результатах проверки (ревизии) в соответствующие органы для принятия ими решения с целью пресечения правонарушений и злоупотреблений.

Работники проверяемой организации несут ответственность в соответствии с законодательством Республики Беларусь за преднамеренное искажение фактов и обстоятельств, в результате чего проверяющим не представилось возможным установить подлинное содержание финансовых операций и хозяйственных процессов, реальный размер причиненного вреда, а также за невыполнение требований проверяющего о представлении для проверки первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, имущества, объяснений по выявленным нарушениям и злоупотреблениям, фактам бесхозяйственности. Сама организация по результатам проверки (ревизии) также может быть привлечена к ответственности.

2.4. Планирование и координация контрольно-ревизионной деятельности

Как уже отмечалось, контрольно-ревизионная работа строится на основе планов контрольно-ревизионных служб. Правильная организация контрольно-ревизионной работы – необходимое условие высококачественного выполнения заданий по проведению проверок (ревизий), устранению и предотвращению выявленных нарушений.

Планирование контрольно-ревизионной работы зависит от вида контроля – ведомственного или вневедомственного.

Вневедомственный государственный контроль, проводимый соответствующими специалистами, строится на основе плановой работы. Такая работа зависит от органов контроля и конкретных задач, решаемых на данном отрезке времени. Например, Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь планирует свою работу через районные инспекции таким образом, чтобы максимально охватить по спектру вопросов все налоги и сборы, исчисляемые и уплачиваемые в бюджет и внебюджетные фонды Республики Беларусь. Инспекциями составляются планы на полугодие, которые могут уточняться и корректироваться.

Ведомственные контрольные службы проводят в основном комплексные проверки (ревизии) для решения вопросов ведомственного характера. Поэтому и вопросы контроля носят комплексный характер. Такой подход позволяет составлять долгосрочные планы работ – перспективные (на пятилетку) (рис. 5).

Утвержден

«___» _____ 20__ г.

№ _____

ПЕРСПЕКТИВНЫЙ ПЛАН контрольно-ревизионной работы

с	(наименование ведомства)				
	по				
Содержание работ	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Научно-исследовательские работы в области контроля	+	+	+	+	+
Разработка автоматизированных систем контроля финансово-хозяйственной деятельности		+	+		
Внедрение автоматизированных систем контроля финансово-хозяйственной деятельности			+		
Разработка автоматизированных систем анализа финансово-хозяйственной деятельности			+	+	
Внедрение автоматизированных систем анализа финансово-хозяйственной деятельности					+
Проведение комплексных и тематических проверок	+	+	+	+	+

Руководитель контрольно-ревизионной службы _____

(ФИО)

(подпись)

Рис. 5. Перспективный план контрольно-ревизионной работы

В настоящее время планирование контрольно-ревизионной работы в каждом ведомстве несколько отличается. Кроме непосредственных проверок (ревизий) план включает ряд других мероприятий: переподготовку и обучение кадров контрольного аппарата, формирование и разработку нормативно-справочных и методических материалов, необходимых для организации и проведения проверок (ревизий) и т. п.

На основании перспективных формируются годовые (текущие) планы с разбивкой по кварталам. В них указывается следующее: наименование организации, даты начала и окончания проверки, состав контрольной группы, период, подлежащий проверке (могут быть и другие данные).

При планировании сроков (продолжительности) проверки (ревизии) и состава ревизионной группы учитываются объемы производства; численность работающих; показатели работы субъекта хозяйствования; когда, кем и какие проверки проводились ранее; какие вопросы проверялись; какие нарушения были выявлены; какие мероприятия выработаны по устранению выявленных нарушений и т. п.

Наряду с комплексными проверками (ревизиями) планируются целевые тематические проверки (ревизии) в зависимости от результатов работы субъекта хозяйствования и решаемых задач ведомства, например, проверка снижения себестоимости выпускаемой продукции, повышения рентабельности производства, сокращения непроизводительных потерь и т. п.

При планировании контрольно-ревизионной работы должна учитываться продолжительность каждой проверки (ревизии) и участие в ней конкретных лиц, а также продолжительность отпусков и другие возможные причины.

На основании текущих планов контрольно-ревизионной службы каждый ее работник формирует индивидуальный план-график (рис. 6).

Утвержден

«__» _____ 20__ г.

№ _____

ПЛАН контрольно-ревизионной работы

(наименование ведомства)
на 20__ год

Объект контроля	Предыдущая проверка (ревизия)			Намечена проверка (ревизия)				Подразделения, участвующие в проведении проверки (ревизии), ответственные за ее проведение	Примечание
	На какую дату проверки	Кто проводил проверку (ревизии)	Вид проверки (ревизии)	Период проведения проверки (ревизии)	Вид проверки (ревизии)	Ревизионный период	Продолжительность проверки (ревизии)		
Наименование организации	Дата окончания предыдущего ревизионного периода	Состав бригады	Комплексная, тематическая, выборочная	I квартал II квартал III квартал IV квартал	Комплексная, тематическая, выборочная	С _____ по _____	Количество дней	Контрольно-ревизионное управление, планово-производственный отдел	Отметка о выполнении

Рис. 6. Текущий план контрольно-ревизионной работы

2.5. Подготовка к проверке (ревизии)

Проведению проверки (ревизии) должна предшествовать подготовительная работа, в процессе которой определяется перечень вопросов, подлежащих проверке (ревизии), а при необходимости разрабатывается программа ее проведения, утверждаемая лицом, назначившим проверку (ревизию). Научная организация труда специалистов контролирующих органов представляет собой непрерывный процесс внесения научно обоснованных изменений в существующую организацию труда ревизоров, постоянное совершенствование способов, приемов и техники проведения ревизии. Она определяется следующими основными элементами:

- тщательной подготовкой к проверке (ревизии), рациональным и разумным использованием времени, отведенного ревизору на подготовку;
- наличием заранее разработанных макетов актов, сличительных ведомостей, запросов, подписок, объяснений и других материалов ревизорского оформления (участникам ревизии заранее выдают образцы актов: инвентаризации денежных средств, подотчетных сумм, материальных ценностей и скота, в которых

предусмотрены подписи материально ответственных лиц и их объяснения по результатам инвентаризации; это дает возможность лицам, которые проводят инвентаризации, сразу вносить в бланк фактическое наличие денег, ценностей, скота, проставлять дату и часы инвентаризации, наименование подразделения и состав комиссии; в день окончания инвентаризации руководитель ревизионной бригады имеет возможность получить все акты, один из которых тут же передает в бухгалтерию для выведения результатов);

- наличием систематизированного перечня действующего законодательства, норм естественной убыли и выхода продукции, необходимого инструктивного материала, например, трудоемким процессом работы является проверка использования фонда заработной платы (оплата труда) и расчетов с работающими; в целях сокращения затрат труда на этот вид работ многие ревизионные отделы разработали схемы взаимной сверки документов, имеющихся в проверяемой организации по одним и тем же и по разным, но взаимосвязанным между собой операциям; такие схемы позволяют без особых затруднений выявлять случаи приписок заработной платы, другие нарушения и злоупотребления; для проверки правильности начисления дополнительной оплаты и премий руководителям и специалистам организации также разрабатываются схемы, по которым определяется выполнение плана производства и реализации продукции, себестоимость продукции по плану и фактически, рентабельность отдельных видов экономической деятельности (работ, услуг) и видов продукции;

- разумным сочетанием кооперации и разделения труда при выполнении различных контрольно-ревизионных действий;

- рациональной организацией, совершенствованием приемов и техники выполнения отдельных ревизионных работ.

Подготовка на этом этапе заключается в том, что проверяющий в течение длительного времени накапливает материал о различных сторонах деятельности организаций, в которых по плану он должен провести проверки (ревизии) в текущем году.

Второй этап подготовки к проверке (ревизии) начинается с момента получения проверяющим приказа (предписания) на ее проведение в конкретной организации. Проверки (ревизии) в подведомственных организациях назначаются приказом руководителя вышестоящего органа, на основании которого ревизору выдается командировочное удостоверение.

2.6. Назначение и проведение проверки (ревизии)

О назначении плановой проверки проверяемый субъект должен быть письменно уведомлен не позднее, чем за 10 рабочих дней до начала ее проведения. Уведомление, направленное по последнему известному контролирующему (надзорному) органу месту нахождения (жительства) проверяемого субъекта, считается полученным им по истечении трех дней со дня его направления.

Уведомление о проведении проверки должно содержать:

- наименование контролирующего (надзорного) органа, который будет проводить проверку;
- наименование (фамилию, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его местонахождения);
- дату начала проверки;
- проверяемый период;
- указание на основание проведения проверки (пункт координационного плана);
- исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке.

Форма уведомления устанавливается Советом Министров Республики Беларусь.

При необходимости проведения контрольного обмера контролирующий (надзорный) орган обязан письменно известить участников контрольного обмера о времени и месте его проведения не позднее чем за три рабочих дня до начала осуществления контрольного обмера.

В случае необходимости привлечения к проверке при осуществлении государственного строительного надзора представителей иных заинтересованных лиц (застройщика, организации, осуществляющей функции заказчика строительства (технического надзора), подрядной или проектной организации) контролирующий (надзорный) орган обязан письменно известить такое заинтересованное лицо о времени и месте проведения проверки не позднее, чем за три рабочих дня до начала ее проведения. На основании указанного извещения заинтересованное лицо определяет своих представителей, информирует об этом контролирующий (надзорный) орган и обеспечивает их участие в проверке. В предписании на проведение проверки контролирующим (надзорным) органом указываются представители заинтересованного лица.

Проверка проводится на основании предписания руководителя контролирующего (надзорного) органа или его уполномоченного заместителя (для структурного подразделения контролирующего (надзорного) органа – его уполномоченного руководителя), заверенного печатью контролирующего (надзорного) органа или оформленного на фирменном бланке.

Предписание на проведение проверки выдается каждым контролирующим (надзорным) органом.

В этом предписании указываются:

- номер и дата выдачи предписания;
- основание проведения проверки (пункт координационного плана для плановых проверок);

- наименование контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку;
- наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его местонахождения);
- фамилия и инициалы проверяющего, его должность (состав группы проверяющих, фамилия и инициалы руководителя проверки, его должность);
- исчерпывающий перечень вопросов, подлежащих проверке;
- проверяемый период (не указывается при проведении внеплановой тематической оперативной проверки);
- срок проведения проверки (дата начала и окончания проверки).

Контролирующие (надзорные) органы обязаны вести отдельный учет выданных предписаний на проведение проверок в порядке, установленном Советом Министров Республики Беларусь.

В случае необходимости проведения проверок нескольких проверяемых субъектов выдается одно предписание на проведение проверок данных проверяемых субъектов с указанием в нем темы проверки и вопросов, подлежащих проверке у каждого проверяемого субъекта, сроков проведения проверки у каждого проверяемого субъекта и проверяемых периодов.

Встречная проверка контрагентов (третьих лиц) проверяемого субъекта проводится на основании предписания, выданного в отношении проверяемого субъекта.

Встречные проверки не проводятся, если сумма отдельно взятой финансовой операции (сумма денежной оценки хозяйственной операции), осуществлявшейся на момент ее совершения с субъектами хозяйствования – юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями Республики Беларусь, не превышает 250 базовых величин, с субъектами хозяйствования – иностранными организациями и физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей за пределами Республики Беларусь, – 500 базовых величин. Данные требования не применяются в случаях осуществления финансово-хозяйственных операций с использованием (расходованием) бюджетных средств, средств государственных целевых бюджетных и внебюджетных фондов, государственного имущества, мер государственной поддержки, установления фактов оформления финансово-хозяйственных операций документами, содержащими недостоверные сведения и (или) оформленными с нарушениями требований законодательства, а также если встречная проверка назначена в рамках возбужденного уголовного дела или по поручениям руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам).

Срок проведения проверки, за исключением внеплановой тематической оперативной, контрольной и дополнительной проверок, не может превышать при проведении проверок:

- индивидуальных предпринимателей, лиц, осуществляющих частную нотариальную, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агроэкотуризма, – пятнадцати рабочих дней;
- иных проверяемых субъектов – тридцати рабочих дней.

Срок проведения внеплановой тематической оперативной проверки в отношении одного проверяемого субъекта или его обособленного подразделения не должен превышать трех рабочих дней.

Срок проведения контрольной проверки не должен превышать пяти рабочих дней.

Срок проведения дополнительной проверки не может превышать десяти рабочих дней. Данный срок не распространяется на дополнительные проверки, проводимые по поручениям органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, руководителей органов уголовного преследования и судов по находящимся в их производстве делам (материалам).

Проведение плановой проверки может быть приостановлено по решению руководителя государственного органа на срок, не превышающий трех месяцев (в случае направления запроса в компетентные органы иностранных государств – не превышающий шести месяцев), с одновременным рассмотрением вопроса о целесообразности снятия ограничений деятельности проверяемого субъекта (если они были применены контролирующим (надзорным) органом) при наличии следующих обстоятельств:

- проведении исследований (испытаний) или экспертизы, оперативно-розыскных мероприятий, направленных на установление фактов для целей проверки;
- необходимости восстановления проверяемым субъектом документов, необходимых для проведения проверки;
- направлении запроса в компетентные органы, в том числе иностранных государств;
- необходимости получения проверяемым субъектом документов и сведений, истребованных контролирующим (надзорным) органом, за пределами Республики Беларусь;
- невозможности продолжения проверки из-за отсутствия в силу временной нетрудоспособности проверяющего или в силу временной нетрудоспособности, а также по иной причине представителя проверяемого субъекта.

Период, на который плановая проверка приостановлена, не включается в общий срок проведения плановой проверки. О приостановлении проверки в предписании делается отметка, с которой знакомится представитель проверяемого субъекта.

По решению руководителя государственного органа проведение плановой проверки может быть однократно продлено, но не более чем на 15 рабочих дней, при наличии значительного объема документов, подлежащих проверке, а также при необходимости проведения значительного количества контрольных мероприятий (инвентаризаций, исследований, встречных проверок и других).

Проведение внеплановой проверки, за исключением внеплановой тематической оперативной и контрольной проверок, может быть продлено или приостановлено по основаниям и на срок, предусмотренные для проведения плановой проверки.

В случае необходимости проведения в процессе контрольной проверки испытания продукции, обследования производства срок контрольной проверки по решению руководителя государственного органа может быть продлен не более чем на 15 рабочих дней.

Проверяемый субъект обязан обеспечить возможность проведения плановой проверки в срок, указанный в уведомлении. По заявлению проверяемого субъекта, поданному не позднее трех рабочих дней со дня получения уведомления, с указанием причин, препятствующих проведению плановой проверки, контролирующим (надзорным) органом может быть принято решение о переносе срока проведения плановой проверки. Решение о переносе (об отказе в переносе) срока проведения плановой проверки принимается контролирующим (надзорным) органом не позднее двух рабочих дней со дня получения заявления проверяемого субъекта. По инициативе проверяемого субъекта срок может быть перенесен только один раз.

Если за проверяемый период вопросы, указанные в уведомлении, уже были проверены иным контролирующим (надзорным) органом и по ним составлен акт (справка) проверки, проверяемый субъект обязан до начала проведения плановой проверки письменно проинформировать об этом контролирующий (надзорный) орган, названный в уведомлении, и направить ему копию акта (справки) проверки. В таком случае вопросы, проверенные в ходе предыдущей проверки, не проверяются.

Проверяемые субъекты, относящиеся к средней или низкой группе риска, также вправе до начала проведения плановой проверки направить контролирующему (надзорному) органу, указанному в уведомлении, копию аудиторского заключения (при его наличии), содержащего безусловно положительное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (данных книги учета доходов и расходов проверяемых субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения) и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству. В этом случае вопросы, проверенные в ходе аудита (за исключением проверки вопросов правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов, сборов (пошлин), иных обязательных платежей в бюджет, в том числе в государственные целевые бюджетные фонды, а также в государственные внебюджетные фонды), могут не проверяться, если проверяемый субъект отнесен к средней группе риска, и не проверяются у проверяемого субъекта, отнесенного к низкой группе риска.

Перед началом проведения проверки проверяющий (руководитель проверки) обязан предъявить проверяемому субъекту или его представителю служебное удостоверение, предписание на проведение проверки, а также внести необходимые сведения в Книгу учета проверок (в случае ее представления).

При непредставлении (отсутствии) Книги учета проверок информация об этом указывается в акте (справке) проверки.

В случае, если проверка начинается с проведения контрольной закупки товарно-материальных ценностей либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг), служебное удостоверение и предписание на проведение проверки предъявляются проверяющим (руководителем проверки) проверяемому субъекту или его представителю после завершения проведения контрольной закупки товарно-материальных ценностей либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг). Сведения о проведении проверки с использованием метода контрольной закупки товарно-материальных ценностей либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг) вносятся в книгу учета проверок после предъявления проверяющими служебных удостоверений и предписаний на проведение проверки.

При проведении проверки соблюдения требований технических нормативных правовых актов при строительстве (в том числе при реконструкции, реставрации, капитальном ремонте и благоустройстве) и утвержденной проектной документации при выполнении строительно-монтажных работ, а также соответствия используемых при строительстве материалов, изделий и конструкций проектным решениям и сертификатам для обеспечения эксплуатационной надежности и безопасности сведения о ее проведении вносятся в журнал производства работ по результатам проверки.

В книгу учета проверок запись о начале и завершении совместной проверки, сведения о ее результатах вносятся под одним порядковым номером каждым контролирующим (надзорным) органом, участвующим в совместной проверке.

После проверки знакомят проверяемого субъекта или его представителя с перечнем вопросов, подлежащих проверке. Одновременно уточняется, каким из контролирующих (надзорных) органов ранее проверялись вопросы, подлежащие проверке. В случае совпадения периода проверки и вопросов, проверенных иным контролирующим (надзорным) органом, проверяющий обязан незамедлительно поставить в известность лицо, назначившее проверку (выдавшее предписание на проведение проверки), которым вносятся соответствующие изменения в предписание на проведение проверки либо принимается решение о прекращении проверки.

Проведение проверок контролирующими (надзорными) органами осуществляется с применением в пределах их компетенции методов и способов, установленных законодательством.

При проведении проверки проверяющий самостоятельно определяет методы и способы ее осуществления.

Как форма отражения информации в процессе проведения проверки проверяющим (руководителем проверки) может использоваться контрольный список вопросов (чек-лист). Контрольный список вопросов (чек-лист) или его часть заполняется проверяющим (руководителем проверки) по вопросам, подлежащим проверке, и является неотъемлемой частью акта (справки) проверки.

При наличии утвержденной Советом Министров Республики Беларусь для соответствующего контрольного (надзорного) органа и (или) сферы контроля (надзора) формы контрольного списка вопросов (чек-листа) он является обязательным для применения при проведении плановой проверки, а также может применяться при проведении внеплановой проверки.

Проверяющие при проведении проверки обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства.

Доступ на территорию или в помещение проверяемого субъекта проверяющих осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и предписания на проведение проверки этого проверяемого субъекта (в отношении объектов, допуск на которые ограничен в соответствии с законодательством, – иных документов, предусмотренных законодательством для допуска на объекты).

При недопущении проверяющего на указанные территории или в помещения им составляется акт.

При отказе проверяемого субъекта или его представителя подписать акт в нем делается соответствующая запись.

Проверяющие могут производить осмотр используемых для осуществления деятельности территорий или помещений проверяемого субъекта либо иных объектов для определения соответствия фактических данных об объектах документальным данным, представленным проверяемым субъектом (имеющимся у него).

Осмотр используемых для осуществления деятельности территорий или помещений либо иных объектов производится в присутствии проверяемого субъекта или его представителя, а осмотр помещений, где хранятся товарно-материальные ценности, – в присутствии материально ответственного лица. Проверяющие обязаны принимать меры для того, чтобы осмотр производился в присутствии указанных лиц. При невозможности обеспечить присутствие материально ответственного лица осмотр производится с участием работников проверяемого субъекта, определенных его руководителем, и (или) не менее двух понятых. Лица, присутствующие при проведении осмотра, также подписывают документы, составленные по его результатам.

Изъятие оригиналов документов производится в случаях невозможности снятия с них копий (представления выписок из них), отказа проверяемого субъекта представить копии документов, а также необходимости проведения экспертизы (исследования) документов в целях установления их подлинности на основании постановления контролирующего (надзорного) органа, осуществляющего проверку, в присутствии представителей проверяемого субъекта, а в случае их отсутствия – в присутствии не менее двух понятых.

Изъятые документы перечисляются и описываются в акте изъятия либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования и количества изъятых документов. Копия акта изъятия документов вручается под роспись (высылается) проверяемому субъекту, у которого эти документы были изъяты, или его представителю.

В случаях, если у проверяющего имеются безусловные основания полагать, что оригиналы документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены (в том числе в связи с тем, что документы оформлены с нарушением требований законодательства Республики Беларусь и (или) содержат недостоверные сведения либо такими документами оформлено движение товарно-материальных ценностей, включая их поступление или выбытие, в то время, когда эти ценности остались без движения или отсутствуют), проверяющий вправе изъять подлинные документы.

При изъятии таких документов проверяемый субъект изготавливает их копии за свой счет.

Контролирующие (надзорные) органы на договорной основе вправе привлечь эксперта, если для решения возникающих в ходе проверки вопросов требуются специальные знания в науке, технике, искусстве, ремесле и иных сферах деятельности. Договор должен быть подписан руководителем контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку, или его заместителем.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных знаний эксперта.

Экспертиза назначается решением руководителя контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку, или его заместителем, в котором указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и (или) наименование экспертного учреждения, где должна быть проведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Проверяемый субъект должен быть ознакомлен с решением о назначении экспертизы, ему должны быть разъяснены его права, о чем делается запись в решении о назначении экспертизы.

Ходатайство проверяемого субъекта или его представителей о назначении эксперта из числа указанных ими лиц, а также о постановке дополнительных вопросов для получения по ним заключения эксперта удовлетворяется или мотивированно отклоняется руководителем контролирующего (надзорного) органа.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов, отказаться от дачи заключения, если

предоставленные ему материалы являются недостаточными. Эксперт обязан отказаться от дачи заключения, если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются сведения о проведенных им исследованиях, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для проверки обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение. За дачу заведомо ложного заключения эксперт несет ответственность, предусмотренную Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому субъекту, который имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Дополнительная экспертиза назначается руководителем контролирующего (надзорного) органа или его заместителем в случае недостаточной ясности или полноты заключения, а также в случае возникновения новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств и поручается тому же или другому эксперту (экспертам), повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту (экспертам).

Контролирующие (надзорные) органы для оказания содействия и (или) участия в конкретных действиях при проведении проверки вправе привлечь на договорной основе специалиста, обладающего специальными знаниями в науке, технике, искусстве, ремесле и иных сферах деятельности. Договор должен быть подписан руководителем контролирующего (надзорного) органа, проводящего проверку, или его заместителем.

Ходатайство проверяемого субъекта или его представителя о назначении специалиста из числа указанных им лиц, а также о постановке дополнительных вопросов для получения по ним заключения специалиста удовлетворяется или мотивированно отклоняется проверяющим (руководителем проверки).

Специалист вправе ознакомиться с материалами проверки, связанными с его участием и (или) оказанием содействия в проведении контрольных мероприятий.

Специалист вправе отказаться от участия и (или) оказания содействия в проведении контрольных мероприятий, если представленные ему материалы являются недостаточными. Специалист обязан отказаться от участия и (или) оказания содействия в проведении контрольных мероприятий, если он не обладает необходимыми специальными знаниями.

Оплата за проведение экспертизы и за услуги специалиста производится контролирующими (надзорными) органами за счет средств бюджета, предусмотренных на содержание контролирующего (надзорного) органа (за счет средств контролирующего (надзорного) органа, не финансируемого из бюджета), а в случае, если по результатам проверки установлены нарушения по вопросам, по которым назначалась экспертиза или привлекался специалист, – за счет средств проверяемого субъекта.

Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате эксперту и специалисту, определяются Советом Министров Республики Беларусь.

Опечатывание касс и кассовых помещений, складов, архивов, иных мест нахождения (хранения) документов и имущества проверяемого субъекта (далее – опечатывание) производится в присутствии проверяемого субъекта или его представителя (при их отсутствии – не менее двух понятых) с отражением данного факта в акте опечатывания и с обязательным указанием:

- должности, фамилии, имени, отчества проверяющего, контролирующего (надзорного) органа, производящего опечатывание;
- наименования проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его места нахождения), фамилии, имени, отчества представителя проверяемого субъекта, иного лица, присутствовавшего при опечатывании;
- основания для опечатывания;
- описания способа опечатывания;
- расписки проверяемого субъекта или его представителя о принятии под охрану опечатанного помещения, иного места и об ознакомлении с мерами ответственности за вскрытие помещения, иного опечатанного места.

В случае, если в опечатанном помещении находится имущество на сумму, превышающую 1000 базовых величин, и (или) имеются предположения о возможности несанкционированного вскрытия данного помещения, руководителем контролирующего (надзорного) органа или его заместителем принимаются меры по обеспечению выставления охраны из числа сотрудников подразделения Департамента охраны Министерства внутренних дел, на территории которого находится опечатанное помещение.

Проверяющий, принимая решение о применении при проведении проверки технических средств (в том числе аппаратуры, осуществляющей звуко- и видеозапись, кино- и фотосъемку, ксерокопирование; устройств для сканирования документов; идентификаторов скрытых изображений), уведомляет об этом под роспись проверяемого субъекта или его представителя. В случае отказа проверяемого субъекта или его представителя удостоверить факт уведомления своей подписью запись об этом производится в акте (справке) проверки.

В случае, если проверка начинается с проведения контрольной закупки товарно-материальных ценностей либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг), проверяемый субъект или его представитель уведомляется о применении технических средств после завершения проведения контрольной закупки товарно-материальных ценностей либо контрольного оформления заказов на выполнение работ (оказание услуг). О применении технических средств делается отметка в составленном по итогам проверки акте (справке).

Полученные материалы фото- и киносъемки, звуко- и видеозаписи, носители компьютерной информации и иные носители информации приобщаются к материалам проверки и остаются при них в течение всего срока хранения.

2.7. Оформление результатов проверки (ревизии)

По результатам проверки (ревизии), в ходе которой выявлены нарушения актов законодательства в сфере экономики, составляется акт. Результаты проверки (ревизии), в ходе которой не выявлено нарушений актов законодательства, оформляются справкой.

Акты и справки подписываются проводившим проверку (ревизию) должностным лицом (руководителем ревизионной группы), руководителем юридического лица (индивидуальным предпринимателем) и лицом, выполняющим функции главного (старшего на правах главного) бухгалтера проверяемого субъекта, а при необходимости – другими участниками проверки (ревизии).

В случае отказа уполномоченного представителя субъекта хозяйствования от подписания акта проверки (ревизии) в нем делается соответствующая запись. Представитель субъекта хозяйствования вправе письменно изложить мотивы отказа от подписания акта.

При наличии возражений по акту проверки (ревизии) подписывающие его должностные лица субъекта хозяйствования делают об этом оговорку перед своей подписью и не позднее пяти рабочих дней со дня подписания акта представляют в письменном виде возражения по его содержанию в контролирующий орган, назначивший проверку (ревизию). Проверивший вправе потребовать представить также письменные объяснения должностных лиц юридического лица (индивидуального предпринимателя) и лиц, непосредственно виновных в установленных проверкой (ревизией) нарушениях. Данные объяснения и замечания прилагаются к акту проверки (ревизии) и являются неотъемлемой его частью.

Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, проверяется работником, проводившим проверку (ревизию), и по ним составляется письменное заключение, с которым должны быть ознакомлены соответствующие должностные лица проверяемого юридического лица (индивидуального предпринимателя).

В случае если выявленное нарушение или злоупотребление может быть сокрыто или если по выявленным фактам необходимо принять неотложные меры по их устранению и привлечению к ответственности виновных лиц, проверяющим до окончания проверки (ревизии) составляется отдельный промежуточный акт, который подписывается проверяющим (руководителем ревизионной группы), соответствующими должностными лицами проверяемого субъекта, а также лицами, причастными к выявленным нарушениям, от которых в обязательном порядке будут требоваться письменные объяснения. Один экземпляр акта передается руководителю проверяемого субъекта. Факты, изложенные в промежуточном акте, включаются в общий акт проверки (ревизии).

В акте проверки (ревизии) должны быть указаны:

- основания назначения проверки (ревизии), дата и номер приказа (распоряжения) о ее проведении, должность, фамилия, имя и отчество лица, составившего акт проверки (ревизии);
- даты начала и завершения проверки (ревизии) (в случае перерывов указывается их период), а также место составления акта проверки (ревизии);
- должности и фамилии работников проверяемого субъекта хозяйствования, обязанных в соответствии с порядком заполнения Книги учета проверок (ревизий) подписать акт проверки (ревизии), с обязательным указанием периода их работы на занимаемых должностях, а также иных лиц, привлекаемых к проверке (ревизии);
- наименование и местонахождение проверяемого субъекта хозяйствования;
- кем и когда были проведены предыдущие проверки (ревизии), какие принимались меры по выявленным фактам нарушения актов законодательства;
- какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким методом и за какой период проверены;
- место, время и характер совершенного экономического правонарушения, акты законодательства, требования которых нарушены, установленная актом законодательства ответственность за данный вид нарушения;
- факты несоблюдения установленного порядка составления и исполнения смет и финансовых планов;
- факты сокрытия или несвоевременного перечисления причитающихся бюджету платежей и других сумм; прочих нарушений финансовой дисциплины; неправильного ведения бухгалтерского учета и составления отчетности; невыполнения требований по осуществлению внутрихозяйственного учета и контроля; установленные в ходе проверки (ревизии) недостатки денежных средств и материальных ценностей; потери от переплаты работникам, поставщикам и подрядчикам по счетам и расчетам, прочим дебиторам;
- размер причиненного ущерба и другие последствия выявленных нарушений;

- должности и фамилии лиц, по вине которых допущены соответствующие нарушения, а также сведения о том, какие именно действия (бездействие) этих должностных лиц повлекли нарушения в деятельности субъекта хозяйствования;

- иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении.

В акте проверки (ревизии) должна быть соблюдена объективность, ясность и точность изложения выявленных фактов. Не допускается включение в акт проверки (ревизии) различного рода не подтвержденных документально предположений и данных о деятельности проверяемого субъекта.

При проведении проверки (ревизии) уполномоченные должностные лица контролирующих органов обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства.

Однородные нарушения могут отражаться в ведомостях (таблицах), прилагаемых к каждому экземпляру акта проверки (ревизии), в которых указываются все необходимые данные по каждому факту нарушения: сумма ущерба, период, на протяжении которого совершалось нарушение, даты и номера документов, виновные лица и др. В акте могут приводиться обобщенные итоговые данные и примеры.

Результаты проверки (ревизии) излагаются в акте на основе:

- проверенных данных и фактов, вытекающих из имеющихся у проверяемых субъектов документов и материалов, проведенных встречных проверок;

- фактических проверок действительности совершенных операций;

- итогов взвешивания и обмера сырья и материалов по данным произведенных в ходе проверки (ревизии) инвентаризаций;

- проведения контрольных обмеров, запусков сырья и материалов в производство, анализов сырья, материалов и готовой продукции;

- данных проверки качества продукции, соблюдения технических условий и технологических режимов производства, соответствия продукции государственным стандартам, а также других данных, вытекающих из заключений специальных экспертиз.

По окончании проверки (ревизии) орган, проводивший проверку (ревизию), обязан проинформировать вышестоящий орган государственного управления, собственника (уполномоченное им лицо) проверенного субъекта хозяйствования о выявленных фактах нарушений законодательства с указанием обстоятельств и причин их возникновения и внесением предложений по их устранению и предотвращению.

Оформленный в соответствии с требованиями порядка акт проверки (ревизии) направляется должностному лицу контролирующего органа, уполномоченному рассматривать материалы о совершенном правонарушении.

Контролирующий (надзорный) орган при установлении в ходе проверки фактов причинения вреда, необоснованных списаний денежных средств и товарно-материальных ценностей в размере более 1 тыс. базовых величин, установленных на момент причинения вреда, совершения финансово-хозяйственной операции, а при длящемся правонарушении – на момент его окончания (составления акта проверки), а также при установлении иных фактов, указывающих на признаки преступления, передает материалы проверки в органы уголовного преследования в 10-дневный срок со дня вынесения решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений.

Материалы проверки направляются в органы уголовного преследования с сопроводительным письмом, в котором указываются наименование (фамилия, имя, отчество) проверяемого субъекта (при отсутствии наименования у проверяемого обособленного подразделения – адрес его местонахождения), его местонахождение (место жительства), выявленные нарушения, требования законодательства, которые нарушены, должности, фамилии и инициалы лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение проверяемым субъектом законодательства.

К сопроводительному письму прилагаются копии следующих документов:

- акта проверки;

- документов, регламентирующих должностные обязанности лиц, действия (бездействие) которых повлекли нарушение законодательства (при их наличии);

- возражений по акту проверки (при их наличии) и заключений по результатам их рассмотрения, акта дополнительной проверки (при его наличии);

- решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений, постановления о наложении административного взыскания в отношении проверяемого субъекта;

- объяснений лиц по фактам выявленных нарушений (при их наличии).

В случае обжалования (опротестования) решения по акту проверки и (или) требования (предписания) об устранении нарушений и (или) постановления о наложении административного взыскания-решения, принятые по результатам рассмотрения жалоб (протестов), направляются контролирующим (надзорным) органом, проводившим проверку, в органы уголовного преследования в течение 10 рабочих дней со дня их принятия.

К материалам проверок, передаваемым в органы уголовного преследования, могут быть приложены подлинники или копии документов бухгалтерского учета, иных документов, в том числе хранившихся на машинных носителях в электронном виде, свидетельствующие о совершении нарушений законодательства.

По мотивированному запросу органа уголовного преследования контролирующий (надзорный) орган обязан в 5-дневный срок со дня поступления запроса представить копии имеющихся у него дополнительно-

ных материалов, необходимых для принятия органом уголовного преследования решения в соответствии с законодательством.

Органы уголовного преследования при получении материалов проверки регистрируют и рассматривают их, принимают решение в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством. О принятом решении (о возбуждении уголовного дела и результатах его рассмотрения, об отказе в возбуждении уголовного дела, о прекращении возбужденного уголовного дела) в 10-дневный срок со дня его вынесения в контролирующий (надзорный) орган направляется соответствующая информация.

По окончании проверки контролирующий (надзорный) орган, проводивший проверку, имеет право проинформировать вышестоящий контролирующий (надзорный) орган, собственника имущества проверяемого субъекта или его представителя о выявленных фактах нарушений законодательства и внести предложения о предотвращении их в будущем.

2.8. Ответность о контрольно-ревизионной работе

По окончании отчетного периода на основании данных Журнала регистрации проведенных ревизий и проверок и принятых по ним решений составляется Отчет о контрольно-ревизионной работе (форма 2-ревизия (Минфин)). Государственную статистическую отчетность по форме 2-ревизия (Минфин) «Отчет о контрольно-ревизионной работе» представляют организации, подчиненные (входящие в состав) республиканским органам государственного управления и иным государственным организациям, подчиненным Правительству Республики Беларусь, местным исполнительным и распорядительным органам; органы военного управления и их обособленные подразделения; структурные подразделения областных (Минского городского) исполнительных комитетов; республиканские органы государственного управления, иные государственные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, Комитет государственного контроля Республики Беларусь, Национальный банк Республики Беларусь, Национальная академия наук Беларуси, Высший Хозяйственный Суд, Генеральная прокуратура Республики Беларусь, Управление делами Президента Республики Беларусь, Национальный статистический комитет Республики Беларусь, Государственная служба медицинских судебных экспертиз, Национальная государственная телерадиокомпания Республики Беларусь,

государственные общественные объединения «Белорусское республиканское общество спасания на водах», «Добровольное общество содействия армии, авиации и флоту», «Белорусское физкультурно-спортивное общество "Динамо"».

Отчет заполняется нарастающим итогом с начала года. Стоимостные показатели заполняются в тысячах рублей в целых числах, количественные – в единицах в целых числах.

В отчете отражаются данные о проведенных проверках (ревизиях) финансово-хозяйственной деятельности подчиненных (входящих в состав) организаций, их обособленных подразделений, которые были завершены в отчетном периоде и по которым имеются оформленные в установленном порядке акты или справки.

Данные о результатах работы аудиторов и аудиторских организаций, а также материалы внутривнутрихозяйственного контроля, проводимого службами организаций, в отчете не отражаются.

В отчет включаются данные о проведенных проверках (ревизиях) финансово-хозяйственной деятельности, которые были закончены в отчетном периоде и по которым имеются оформленные в установленном порядке акты и справки. Он состоит из четырех разделов и заполняется по определенной форме (приложение 3).

Тема 3. СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ АУДИТА. АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ, ЕЕ СОДЕРЖАНИЕ И РЕГУЛИРОВАНИЕ

План

1. Понятие и сущность аудита. Классификация видов аудита.
2. Исторические этапы становления и развития аудита.
3. Общие черты и различия между аудитом и ревизией.
4. Организация аудита в Республике Беларусь.
5. Профессиональная этика аудиторов.
6. Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских организаций.
7. Права, обязанности и ответственность заказчика.
8. Национальные правила (стандарты) аудита.

3.1. Понятие и сущность аудита. Классификация видов аудита

В современных условиях новый импульс развитию экономического контроля придали разгосударствление и приватизация, создание организаций негосударственной формы собственности, привлечение в экономику страны иностранных инвестиций, появление института банкротства. Информация о финансовом состоянии и результатах деятельности хозяйствующих субъектов стала представлять интерес для государственных органов, инвесторов, собственников, акционеров, банков и иных пользователей (рис. 7).

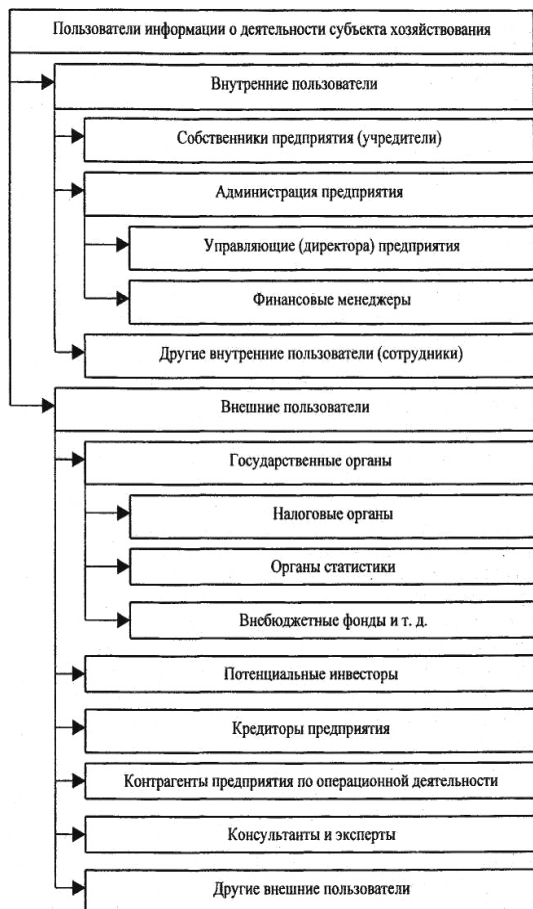


Рис. 7. Состав пользователей информации о деятельности субъекта хозяйствования

Организации, кредитные учреждения, биржи вступают в экономические отношения с субъектами хозяйствования по использованию имущества, денежных средств, осуществлению инвестиций. Участники таких сделок заинтересованы в том, чтобы получать и использовать достоверную информацию о своих партнерах для принятия обоснованных решений.

Собственники организации, кредиторы, потенциальные инвесторы зачастую не имеют возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции организации законны и правильно отражены в отчетности, так как не имеют доступа к учетным записям и соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в объективных оценках профессионалов по этим вопросам.

Администрации организации в новых экономических условиях необходимо оперативно контролировать ход хозяйственных процессов, эффективно управлять имуществом, предупреждать негативные явления, увеличивать доходы и снижать расходы. Эти обстоятельства также обуславливают необходимость своевременного получения качественной информации о деятельности различных подразделений организации.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности организаций и соблюдения ими законодательства необходимо также государственным органам для принятия решений в области регулирования экономики и налогообложения. В ряде случаев в объективной экспертизе финансовой отчетности экономических субъектов и организации учета нуждаются следственные органы, суды, прокуратура для подтверждения интересующей их информации.

Для подтверждения достоверности финансовой отчетности, проверки объективности учета и финансовой дисциплины субъектов хозяйствования негосударственной формы собственности начала формироваться принципиально новая для нас форма контроля – аудит.

Факторы, обусловившие развитие и становление аудита, приведены на рис. 8.

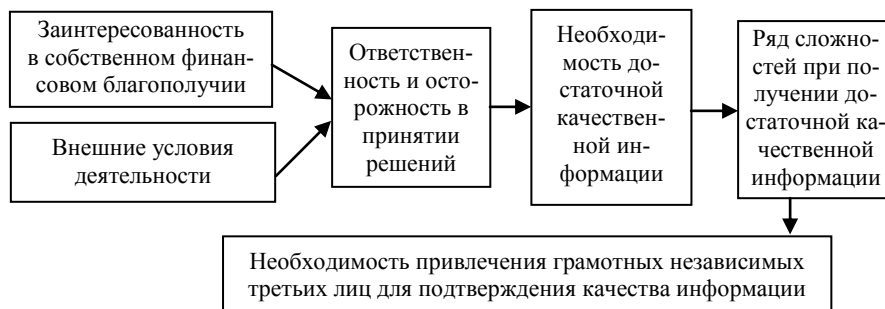


Рис. 8. Факторы, обусловившие потребность аудита

Аудит как форма контроля и подтверждения достоверности отчетных данных получил развитие в Республике Беларусь в связи с необходимостью ознакомления контрагентов, имеющих коммерческий интерес, с финансовой отчетностью организаций; подтверждения достоверности отчетной информации о финансовом положении субъекта хозяйствования, обращающегося в банк за получением кредита или размещающего свои ценные бумаги на фондовой бирже; предоставления финансовой отчетности отечественным и зарубежным инвесторам для оценки степени риска прямых инвестиций; предъявления заключений органам государственного контроля, осуществляющим регулирование деятельности субъектов хозяйствования; предоставления информации прочим пользователям, имеющим коммерческие и не коммерческие интересы; проведения санации и банкротства организаций.

В этих случаях эмитенту или иному другому участнику хозяйственного оборота необходимо предоставить достоверную финансовую отчетность, заверенную аудитором или аудиторской организацией. Данная процедура придает уверенность держателям акций в финансовой устойчивости общества, а коммерческим банкам и компаниям, имеющим деловые отношения с таким субъектом хозяйствования, дает возможность оценки степени риска вложения средств. Аудитор не только подтверждает достоверность финансовой отчетности организации и законность совершенных хозяйственных операций, но и помогает выявить допущенные ошибки, исправить их, а также рекомендует построение системы учета, которая позволит в дальнейшем избегать ошибок.

В зарубежных странах, основу экономики которых составляют организации негосударственной формы собственности, оформлены правовые, методологические и другие основы аудиторской деятельности, постоянно совершенствуются ее практика и методики. Однако многие понятия и методические приемы проверок даже у них остаются на уровне первичного этапа аудита – аудита бухгалтерского учета.

В США существует несколько официальных подходов к определению категории «аудит». В положении об основных концепциях аудита, опубликованном Комитетом по основным концепциям аудита американской ассоциации бухгалтеров, аудит определен как «систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представления результатов проверки заинтересованным пользователям» [5, с. 19]. Комитет по основным концепциям аудита американской ассоциации бухгалтеров в понятие аудита включает как сам процесс сбора и оценки свидетельств, так и его цель. Комитетом по основным концепциям аудита американской ассоциации бухгалтеров дано столь широкое определение аудита для того, чтобы отразить «все многообразие целей, какие может преследовать аудит, и все разнообразие предметов исследования, на которых может быть сосредоточено внимание в процессе конкретной аудиторской проверки» [5, с. 20].

Относительно определения сущности аудита в настоящее время существует множество точек зрения. Отечественные и зарубежные экономисты рассматривают аудит как ревизионную деятельность, экспертно-консультационную деятельность и как совокупность ревизионной и экспертно-консультационной деятельности.

Сторонниками определения аудита как ревизионной деятельности являются А. Ф. Аксененко, Ю. А. Данилевский, В. М. Родионова, А. Я. Руф, А. К. Солодов, К. Л. Угольников, В. Д. Андреев и др. Например, профессор А. Ф. Аксененко считает, что «аудит в современном понятии – это процесс проверки ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности на предприятиях с разными формами хозяйствования и собственности с точки зрения его достоверности и соответствия действующему законодательству» [1, с. 7–9].

Этой же точки зрения придерживается профессор В. Д. Андреев, считающий аудитом «независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности хозяйствующего субъекта уполномоченными на то лицами (аудиторами) с целью определения ее достоверности, полноты и соответствия действующему законодательству и требованиям, предъявляемым к ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, а также включает другие виды контрольной работы» [2, с. 20].

В вышеназванных определениях за основу принято назначение аудита и подчеркивается его цель – проверка ведения учета и достоверности финансовой отчетности организаций различных форм собствен-

ности. Аудит не должен ограничиваться лишь проверкой ведения учета и отчетности. Он может быть акцентирован на изучение отдельных сторон деятельности организации, оказание помощи в ведении учета, анализ деятельности организации, прогнозирование ее развития, оценку и обоснование принимаемых управленческих решений, консультирование участников хозяйственного оборота.

Сущность аудита определяется Ю. А. Данилевским как «независимая проверка годовой финансовой отчетности, составленной хозяйствующими субъектами в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, с целью установить достоверность, полноту, точность отражения активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов за год» [11, с. 5].

Профессор В. М. Родионова рассматривает аудит в качестве «независимого финансового контроля» [66, с. 82], а под последним понимает «совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации» [66, с. 79]. При этом «непосредственным предметом проверок выступают такие финансовые (стоимостные) показатели, как прибыль, доходы, налог на добавленную стоимость, рентабельность, себестоимость, издержки, отчисления на различные цели и в фонды» [66].

Очевидно, что определение аудита, данное В. М. Родионовой и Ю. А. Данилевским, во-первых, отождествляет аудит с ревизией правильности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и законности совершения хозяйственных операций, во-вторых, рассматривает его в качестве разновидности государственного финансового контроля. Такой подход к пониманию аудита вряд ли можно считать удачным, так как он является поверхностным, не отражает всей сути аудита и ориентирован на его определение с позиций финансового контроля. Это упрощенный подход в понимании практики достаточного аудита, при котором не учитываются реальные потребности отечественного предпринимательства и зарубежных инвесторов в услугах аудиторов.

Анализ становления аудиторской деятельности в Республике Беларусь и Российской Федерации показывает, что она в своем развитии проходит закономерно те же этапы, что и в странах Западной Европы и США. На стадии формирования рыночной экономики теория отечественного аудита и его методики оказались под влиянием теоретической мысли первого этапа зарубежного аудита и советского ревизионного менталитета.

В своей монографии А. К. Солодов не приводит собственного определения аудита, но приходит к выводу, что термин «аудит» скорее аналогичен термину «ревизия» [68]. Отдавая дань односторонней направленности аудита, К. Л. Угольников рассматривает аудит как «процесс проверки ведения бухгалтерского учета на предприятиях и в учреждениях с точки зрения его достоверности и справедливости» [73, с. 79].

Приверженцами точки зрения, что аудит является экспертно-консультационной деятельностью, являются Е. А. Стоянов, Е. С. Стоянова, П. И. Камышанов. Например, Е. А. Стоянов и Е. С. Стоянова, анализируя зарубежный опыт, сравнивают аудит с комплексным экономическим анализом [70]. Профессор П. И. Камышанов считает, что «аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса» [18].

Изложенные ранее подходы к пониманию сущности аудита следует рассматривать как антитезис его ревизионной концепции. В данном случае объектом теоретического осмысления становится другая сторона аудиторской практики – независимое консультирование, а также ее высшая форма – экспертиза бизнеса. Как известно, под экспертизой, чаще всего, понимается исследование и решение опытными специалистами вопросов, которые требуют специальных знаний в области науки, техники, экономики и т. д. Следовательно, аудиторскую экспертизу бизнеса можно определить как исследование аудиторами вопросов предпринимательской деятельности для оценки ее состояния и перспектив повышения эффективности. Так как задачей аудитора является получение и оценка информации о состоянии бизнеса клиента, то аудиторская экспертиза является лишь составной частью аудита, но отнюдь не эквивалентна ему.

Ряд авторов считают, что аудит является совокупностью ревизионной и экспертно-консультационной деятельности. Так, С. А. Стуков и В. Д. Голышев рассматривают аудит как «новую форму контроля за работой предприятий, которая сочетается с постоянной их опекой, консультированием, правовой помощью и другими видами услуг, оказываемых с целью повышения эффективности коммерческой деятельности, улучшения учета и отчетности» [71, с. 3–4]. Профессор Ю. М. Иткин определяет аудит, с одной стороны, как «симбиоз ревизии, консалтинга и анализа хозяйственной деятельности», с другой стороны, как «внешний независимый контроль», чем подчеркивается лишь независимость и внешняя направленность аудита [17, с. 190]. В. А. Луговой формулирует аудит как «внешний независимый финансовый контроль, целью которого является подтверждение достоверности бухгалтерского учета предприятия, достигнутых им финансовых результатов на основе проверки, ревизии и анализа хозяйственной деятельности» [19, с. 102–103]. В. В. Нитецкий подчеркивает, что «целесообразно различать собственно аудит как контроль и удостоверение достоверности финансовых отчетов предприятий и как деятельность аудиторских фирм, которая обычно сводится не только к проверкам, но и включает всевозможные иные услуги в области финансов и бухгалтерского учета» [22, с. 6].

Американский экономист Дж. Робертсон определяет аудит как «процесс (деятельность), направленный на уменьшение предпринимательского риска». Им же выделяется понятие «управленческий аудит», который сводится к «изучению деловых операций с целью выработки рекомендаций по экономическому и эффективному использованию ресурсов, достижению конечного результата и выработке политики компании» [65, с. 4]. При этом управленческий аудит приравнивается к управленческому консультированию.

В декларации Главного бюджетно-контрольного управления США определено, что аудит состоит из финансового и управленческого аудита. При этом управленческий аудит включает проверку организаций на экономичность и эффективность работы.

В наиболее общем и приемлемом, по мнению автора, виде толкование аудита дано Э. А. Аренсом и Дж. Лоббеком. По их утверждению, «аудит – это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к хозяйственной специфической системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [3, с. 7].

Официальные нормативные акты Российской Федерации в области аудита и аудиторской деятельности регламентируют их понятие и сферы применения. В российском стандарте «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» аудит определен как «независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта» [69, с. 231].

Согласно Закону Республики Беларусь от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХІІ (в редакции Закона от 8 июля 2008 г.) «Об аудиторской деятельности», «под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность по независимой проверке (аудиту) бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, и других документов организаций, их обособленных подразделений, хозяйственных групп, банковских групп, банковских холдингов, простых товариществ (участников договора о совместной деятельности), индивидуальных предпринимателей, а при необходимости, и (или) по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству» [24].

Следовательно, в отечественной и зарубежной экономической литературе нет единого мнения относительно сущности, содержания, цели и назначения аудита. При определении этого понятия за основу принимаются объекты аудита, его назначение, фактор независимости и другие обстоятельства. В большинстве случаев аудит отождествляется с ревизией производственной и хозяйственной деятельности организаций. Смешиваются также понятия контроль и аудит. Аудит является одним из видов контроля. Контроль – более емкое понятие. Его осуществляют финансовые и административные органы, инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, органы пожарной охраны, охраны окружающей среды и т. д. Тем не менее, приведенные мнения свидетельствуют о разносторонних подходах к пониманию сущности и содержанию аудита, что обусловлено влиянием отечественной ревизионной практики и зарубежной теории.

Суммируя высказанные точки зрения экономистов по определению понятия «аудит», под аудитом следует понимать независимую проверку и выражение мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности субъектов хозяйствования. Главная цель аудита состоит в определении достоверности и правдивости финансовой отчетности хозяйствующего субъекта, а также в контроле за соблюдением им определенных законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства.

Следует разграничивать понятия самого аудита и аудиторской деятельности. Их нельзя отождествлять, поскольку аудиторская деятельность, помимо проведения аудита, включает еще и так называемые сопутствующие услуги, к которым можно отнести:

- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценку стоимости организации как имущественного комплекса, а также иного имущества;
- постановку, восстановление, ведение бухгалтерского и (или) налогового учета;
- составление деклараций о доходах и имуществе;
- анализ финансовой и хозяйственной деятельности;
- консультирование по вопросам, связанным с совершением финансовых (хозяйственных) операций, формированием результатов хозяйственной деятельности и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- информационное обслуживание;
- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценку предпринимательских рисков;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- обучение специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Согласно законодательству выделяют два основных вида аудита: внешний и внутренний.

Внешний аудит – это независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией или аудитором по договорам. Внешний аудит независим по отношению к контролируемой организации, но он несет ответственность перед внешними потребителями его информации.

Внешний аудит проводится сотрудниками аудиторских фирм или аудиторами-предпринимателями, имеющими лицензию на право занятия аудиторской деятельностью на территории Республики Беларусь.

Целью внешнего аудита является проверка достоверности учетной информации, реальности бухгалтерского баланса и финансовой отчетности, а также правильности ведения учета.

Объектом внешнего аудита являются все операции с активами и пассивами, от которых зависит финансовая отчетность субъекта хозяйствования и инвестиционная привлекательность организации.

Основными задачами внешнего аудита являются:

- проверка учетных записей и дача заключения о достоверности бухгалтерского баланса и финансовой отчетности организации;
- оценка соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций законодательству Республики Беларусь;
- определение уровня организации бухгалтерского учета, его качества, правильности составления бухгалтерских записей, отражающих производственно-коммерческую деятельность организации и ее результаты;
- проверка правильности исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), расчета прибыли и ее распределения;
- проверка правильности и своевременности расчетов по налогам и сборам с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, разными дебиторами и кредиторами, рабочими и служащими;
- проверка законности внешнеэкономических операций, расчетов с зарубежными контрагентами, правильности расчетов в иностранной валюте и правильности отражения операций по покупке и продаже валюты на бирже;
- оказание помощи субъектам хозяйствования в создании ими совместных организаций с зарубежными фирмами, участие в обсуждении кандидатур возможных деловых партнеров и контрагентов;
- подтверждение своевременности и полноты формирования уставного капитала субъектами хозяйствования;
- оказание помощи в оценке эффективности деятельности клиентов, защита интересов собственников и государства;
- выражение мнения аудитора по финансовым отчетам и хозяйственным операциям на предмет их соответствия действующим и применяемым нормативным актам;
- составление финансовой отчетности и деклараций о доходах;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности;
- оценка активов и пассивов организации;
- консультирование по правовым и организационно-экономическим аспектам;
- постановка учета, оказание практической помощи бухгалтерским работникам в совершенствовании учета, консультирование по отдельным вопросам его организации, налогообложения, расчетов;
- обеспечение клиентов нормативными и инструктивными материалами;
- организация бухгалтерского учета у организаций-клиентов при отсутствии квалифицированных кадров или по другим причинам;
- восстановление учета на основе предоставленной первичной документации.

Внутренний аудит – это ведомственная или внутренняя форма контроля, создаваемая в рамках субъекта хозяйствования. Он подотчетен субъекту хозяйствования и несет ответственность за достоверность информации перед администрацией и собственниками.

Цель внутреннего аудита – оказание помощи административному аппарату субъекта хозяйствования в организации и поддержании эффективного контроля над различными звеньями управления и направлениями функционирования организации.

Объектом внутреннего аудита является финансовая, хозяйственная, инвестиционная и производственная деятельность организации.

Главная задача внутренних аудиторов – удовлетворение потребностей администрации и собственников в части предоставления достоверной информации по интересующим их вопросам.

Работниками органов внутреннего аудита выполняются следующие функции:

- проверка состояния активов и пассивов подведомственных организаций, учреждений и филиалов;
- анализ производственной, финансовой и коммерческой деятельности, выполнения хозяйственных и финансовых планов;
- проверка соблюдения законности и исполнительской дисциплины, состояния работы по повышению эффективности, рентабельности производства, осуществлению строжайшего режима экономии;
- поиск резервов упрощения структуры и удешевления содержания управленческого аппарата;
- контроль за сохранностью имущества организаций;
- выявление финансовых и хозяйственных нарушений, недостатков, излишков, фактов бесхозяйственности и установление причин и условий, способствующих данным злоупотреблениям;
- контроль правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности отчетности, выявление внутрихозяйственных резервов повышения эффективности производства.

Однако внутренний аудит не может заменить внешний, так как он создан внутри субъекта хозяйствования по его желанию и подотчетен ему.

Кроме того, в экономической литературе рассматриваются и другие виды аудита (табл. 6).

Таблица 6. Классификация видов аудита

Классификационный признак	Классификационная группа
По назначению аудита	Внешний и внутренний
По степени необходимости проверок	Обязательный и инициативный
По сфере деятельности	Финансовый и производственный
По видам деятельности субъектов хозяйствования	Банковский, страховой, фондовый, общий
По направлениям аудита	Подтверждающий, организационно-правовой, налоговый, финансово-аналитический, инвентаризационный (запасный), затратный, операционный, маркетинговый, экологический
По интересам клиента	Аудит бухгалтерской отчетности и специальный аудит
По частоте проведения	Систематический, периодический, эпизодический
По методу проверки	Сплошной и выборочный
По временным этапам и отношению к процессу управления	Предварительный, последующий, прогнозный
По охвату проверяемых вопросов	Полный (комплексный) и частичный (тематический)
По способу получения информации	Документальный и фактический
По способу работы с информацией	Ручной и автоматизированный
По инициаторам проверки	Аудит по инициативе руководства организации, аудит по требованию государственных органов, аудит по инициативе собственников и акционеров
По организационно-правовым формам хозяйствования	Аудит хозяйственных товариществ и обществ, аудит государственных и коммунальных унитарных предприятий, аудит производственных кооперативов, аудит некоммерческих организаций
По количеству проведенных проверок в организации	Впервые проводимый и очередной
По пользователям финансовой отчетности, подтвержденной аудитом	Аудит, осуществляемый в целях: <ul style="list-style-type: none"> • руководства организации и структурных подразделений; • собственников и акционеров; • инвесторов и кредиторов; • других заинтересованных пользователей

Согласно Закону Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХІІ (далее – Закон об аудиторской деятельности) выделяется обязательный аудит. *Обязательный аудит* – аудит, обязательность проведения которого установлена законодательными актами.

Юридические лица с долей государственной собственности, в деятельности которых в отчетном периоде ведомственной контрольно-ревизионной службой проведены ревизии финансово-хозяйственной деятельности, освобождаются от проведения обязательного ежегодного аудита. Президентом Республики Беларусь могут быть установлены иные случаи освобождения аудируемых лиц от проведения обязательного аудита.

Ежегодно проводится обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности следующих субъектов:

- открытых акционерных обществ;
- банков, небанковских кредитно-финансовых организаций;
- бирж;
- коммерческих организаций с иностранными инвестициями;
- страховых организаций, страховых брокеров;
- резидентов парка высоких технологий;
- организаций, осуществляющих гарантированное возмещение банковских вкладов (депозитов) физических лиц;
- иных организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых объем выручки от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) за предыдущий отчетный год составляет более 600 тыс. евро.

Обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности колхозов (сельскохозяйственных производственных кооперативов) и крестьянских (фермерских) хозяйств не проводится.

Аудируемые лица, у которых проведен обязательный аудит достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, в течение 30 календарных дней с даты получения аудиторского заключения о достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности должны устранить выявленные аудитором нарушения законодательства и внести соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Уклонение руководителя юридического лица или индивидуального предпринимателя от проведения обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) неустранение выявленных аудитором нарушений законодательства в срок, установленный законодательными актами, влекут наложение штрафа в размере от 10 до 50 базовых величин в соответствии с Кодексом Республики Беларусь «Об административных правонарушениях».

Кроме того, различают *инициативный аудит*, который проводится по решению собственника или органа, им уполномоченного.

Такой аудит обуславливают различные факторы:

- требования учредительных документов организации для утверждения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- комплексная ревизия по приватизации организации;
- желание сгладить последствия при смене главных бухгалтеров (в этом случае проводится, как правило, комплексная ревизия по специальному заданию; это позволяет новому главному бухгалтеру учесть слабые места в организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, своевременно устранить выявленные в ходе проверки ошибки, нарушения, неточности и т. п.);
- качественное и оперативное составление бизнес-планов, в том числе при получении кредитов и займов;
- анализ состояния дел субъекта хозяйствования в целом или отдельных его разделов (тем);
- переход на более прогрессивный метод бухгалтерского учета и выявление факторов, повлиявших при изменении учетной политики и др.

Приведенная классификация аудита не является исчерпывающей.

3.2. Исторические этапы становления и развития аудита

Становление и развитие экономического контроля неразрывно связано с историей и функционированием различных организационных форм контроля, в том числе аудита. Исторически профессиональный аудит стал формироваться и применяться в бухгалтерском учете как следствие развития рынка консультационных услуг. Заказчикам требовались от консультантов критерии, узаконенные нормы и стандарты для приведения бухгалтерского учета на требуемый уровень. Аудит возник и развивался в контексте общей концепции контроля распоряжения и управления имуществом, история развития которого насчитывает не менее шести тысяч лет.

Историки полагают, что составление отчетов восходит примерно к 4000 г. до н. э., когда древние цивилизации Ближнего Востока начали создавать высокоорганизованные государства и налаживать хозяйственную деятельность. С самого начала государственности правительствам приходилось заниматься учетом доходов и расходов, сбором налогов. При этом был необходим контроль, включающий аудит, целью которого являлось уменьшение ошибок и обмана со стороны некомпетентных или нечестных чиновников. Государственная система учета династии Чжоу (1122–256 гг. до н. э.) в Китае включала тщательно разработанный бюджет и аудит всех правительственных департаментов. В Афинах в V в. до н. э. народное собрание контролировало доходы и расходы государства, а его финансовая система включала правительственных аудиторов, которые проверяли документы всех должностных лиц по истечении их полномочий. В частном секторе хозяева имущества сами проводили аудит своих счетов. В Римской республике государственные финансы находились под контролем сената, а государственный бюджет проверялся штатом аудиторов под наблюдением казначея. Римляне практиковали разделение обязанностей, делая различие между должностными лицами, которые несли ответственность за налоги и расходы, и теми, кто имел дело с выручкой и платежами, и, подобно грекам, разработали сложную систему проверок и взаимопроверок.

В англоязычных странах самые древние из дошедших до нас учетных документов и упоминаний об аудите – это архив Казначейства Англии и Шотландии, датируемый 1130 г. В XIII в. встречаются упоминания об аудиторах и аудите как в Англии, так и в Италии, а во французском сочинении об управлении имуществом, написанном в том же столетии, рекомендовано ежегодно проводить аудит счетов. Лондонский Сити подвергался аудиту, по крайней мере, уже в конце XIII в., а в начале XIV в. в числе выборных должностных лиц значились и аудиторы. С тех времен архивы изобилуют документами, свидетельствующими о широком признании аудита и регулярном осуществлении аудиторских проверок отчетов муниципалитетов, частных землевладений и ремесленных гильдий.

В старину в Великобритании проводился аудит двух типов. В городах аудит осуществлялся публично в присутствии правящих должностных лиц и граждан и заключался в слушании аудиторских отчетов, которые читал вслух казначей. Аналогичным образом отчеты об аудитах гильдий заслушивались их членами. К середине XVI в. аудиторы городов начали включать в свои отчеты примечания типа «выслушано нижеподписавшимися аудиторами». Все отчеты, даваемые аудиторами, можно проследить до этой первоначальной формы «аудиторского документа». Вторым типом аудита была детальная проверка счетов уплат управляющих финансами крупных поместий по «дебету и кредиту» с последующей «аудиторской декларацией», т. е. устным отчетом перед владельцем и советом управляющих данного поместья. Обычно аудитор являлся членом совета и, следовательно, был предтечей современного внутреннего аудитора.

Оба типа аудита, практиковавшиеся в Великобритании вплоть до XIII в., в первую очередь, были направлены на обеспечение подотчетности государственных и частных должностных лиц в отношении вверенных им средств. Целью этих видов аудита не являлась проверка качества счетов, за исключением тех случаев, когда неточности могли сигнализировать о наличии обмана. Экономические перемены XVII–XIX вв., которые характеризовались ростом городов, фабрик, а также расширением торговли, вызвали появление новых подходов к учету. Они поставили в центре внимания право собственности на имущество и калькуляцию прибыли и убытков. В это время аудит начал превращаться из процесса слушания в подроб-

ный анализ письменной документации и исследование подтверждающих свидетельств. В конце XVII в. в Шотландии был принят первый закон о запрете определенным должностным лицам служить в качестве городского аудитора, тем самым в западном мире было введено современное понятие независимости аудитора.

Несмотря на такой прогресс в аудиторской практике лишь во второй половине XIX в. профессиональный аудитор сделался важной составной частью делового мира. Это связано со строительством железных дорог и ростом страховых компаний, банков и акционерных обществ.

Первый законодательный акт, положивший начало юридическому закреплению уже сложившейся к тому времени аудиторской практики, в Великобритании был издан в 1844 г. В соответствии с данным документом, компании при их создании должны проходить регистрацию, получая при этом статус акционерного общества. Весьма важной представляется рекомендация железнодорожным компаниям приглашать раз в год аудитора для проверки бухгалтерской отчетности, но при этом ревизия не должна была касаться разделов о прибылях и убытках.

Акт 1855 г. (вошел в историю как «Закон об ограниченной ответственности») позволил ряду компаний устанавливать «ограниченную ответственность» своих держателей акций номинальной стоимостью принадлежавших им ценных бумаг. Помимо железнодорожных компаний право приглашать специалиста для проверки годовой финансовой отчетности было распространено и на другие компании.

Акт 1862 г. расширил число компаний, пользующихся правом «ограниченной ответственности», что весьма увеличило объем ревизионной работы. Приглашать аудитора для проверки годовой отчетности теперь должны были в обязательном порядке все без исключения компании.

Акт 1883 г. передал все вопросы, связанные с банкротством компаний, от аудиторов в ведение вновь созданной службы «Официальный ликвидатор». Данный акт значительно разгрузил аудиторов, позволив им переключить внимание на уже значительно большее число компаний с ограниченной ответственностью, сосредоточившись, главным образом, на выявлении ошибок, случаев мошенничества и на сделках за наличный расчет.

Акт 1900 г. впервые ввел требование о независимости аудиторов. Теперь они не могли служить в той компании, в которой проводили ревизию. Область их деятельности распространялась также на проверку бухгалтерских счетов и балансовых отчетов.

Акт 1907 г. отразил особенности формирования коллективной капиталистической собственности на монополистической стадии развития, установив обязательное предоставление всеми компаниями балансовых отчетов, проверенных и завизированных аудиторами. В законе не оговаривались конкретные требования о содержании и структуре финансовых учетных документов.

Акт 1929 г. возложил на директоров компаний работу по выявлению ошибок и случаев мошенничества, допущенных при составлении финансовой отчетности. В документе подчеркнуто, что основная обязанность аудиторов – представлять на рассмотрение держателей акций заключения по бухгалтерским счетам и балансовой отчетности.

Акт 1948 г. – основной фундаментальный закон, подытоживший более чем столетнюю английскую аудиторскую практику. Многие его положения, установки и требования сохранили свое значение и в наши дни. Документ весьма обширен по объему. Он состоит из 462 параграфов и 8 приложений. Акт внес ряд принципиальных изменений в деятельность аудиторов и практику составления бухгалтерской отчетности. Наиболее важные из них следующие:

- баланс и отчет о прибылях и убытках, заверенные аудитором, должны утверждаться на ежегодном собрании акционеров компании;
 - директора компаний обязаны представлять как балансовый отчет, так и отчет о прибылях и убытках, за которые они также несут ответственность; сама отчетность должна отражать истинное положение дел;
 - консолидированная отчетность должна составляться в тех случаях, когда речь идет об отношениях между материнской и дочерней компаниями;
 - для отчета перед держателями акций должны быть представлены баланс и отчет о прибылях и убытках компании, отражающие положение дел и подтвержденные квалифицированным аудитором;
 - права и обязанности аудиторов приводятся в соответствие с содержанием данного акта.
- Содержание аудиторских отчетов должно было позволить получить следующие сведения:
- получил ли аудитор полную информацию и необходимые разъяснения, которые ему требовались в ходе ревизии;
 - правильно ли в компании ведутся бухгалтерские счета;
 - соответствуют ли бухгалтерские счета данным баланса и отчету о прибылях и убытках;
 - отражает ли, по мнению аудитора, финансовая отчетность истинное положение дел в компании по состоянию на дату составления баланса и по итогам за год.

Акт 1967 г. дополнил акт 1948 г. следующим требованием: «...директора компаний в интересах акционеров должны придерживаться более детального раскрытия бухгалтерской информации». К тому же, указывалось далее, «ревизионная проверка каждой компании должна теперь проводиться лишь квалифицированными аудиторами» [25].

Частично было изменено и содержание аудиторского отчета (по сравнению с тем, что говорилось в акте 1948 г.). В его основу был положен выборочный подход к проверке данных. В отчете уже не требовалось указывать, «вся ли информация и разъяснения, требуемые аудитором, были предоставлены в его рас-

поряжение и соответствовали ли бухгалтерские счета балансу и отчету о прибылях и убытках» [25]. Оба эти момента должны были отмечаться в отчете, если у аудитора имелись по ним какие-либо критические замечания.

Из других особенностей данного акта следует отметить параграф 14, который регламентирует и уточняет деятельность аудиторов. Так, аудиторы компании в течение срока их службы должны были докладывать о результатах проверок отчетности, проводимых ими, во всех балансовых отчетах и отчетах о прибылях и убытках, представленных членам компании в ходе общего собрания, указывая при этом следующее:

- были ли, на их взгляд, упомянутые счета подготовлены надлежащим образом, в соответствии с положениями актов, и дают ли они правильную и справедливую картину в отношении балансового отчета, состояния дел компании на конец финансового года, а также в отношении сметы прибылей и убытков, получения прибылей или понесенных убытков за финансовый год;

- были ли, по их мнению, эти счета (когда речь идет о материнской компании) подготовлены надлежащим образом, в соответствии с положениями актов, дают ли они правильную и справедливую картину в отношении положения дел и счетов прибылей и убытков компании, и ее дочерних организаций [25].

Акт установил также, что аудиторы имеют право присутствовать на любом общем собрании и получать любые документы и иную информацию, относящуюся к общему собранию, а также быть заслушанными на любом общем собрании по вопросу, касающемуся темы собрания и затрагивающему их как аудиторов.

Акт 1976 г. детально оговаривает вопросы, связанные с уровнем квалификации аудиторов, а также их права и обязанности. Директора компаний стали нести уголовную ответственность за предоставление аудитору ложной информации, введение его в заблуждение. Аудиторы холдинговых компаний могли теперь получать информацию и необходимые объяснения от директоров дочерних компаний и их аудиторов с целью составления консолидированной отчетности.

Акт 1980 г. установил новую классификацию компаний, разделив их на частные и государственные, что вызвало у аудиторов различного рода затруднения. Другие статьи закона касались ограничений в распределении прибылей и акций государственных компаний.

Акт 1981 г. ввел концепцию модифицированной отчетности для малых и средних компаний. Этот закон был дополнен важными нововведениями:

- частным компаниям было разрешено выкупать свои собственные акции за счет прибыли;
- были внесены изменения в отношении объемов представляемой отчетности;
- были предъявлены новые требования к бухгалтерскому учету и к предоставлению бухгалтерской информации.

Акт 1985 г. В ряду законов о компаниях, изданных в Великобритании в течение полутора столетий, данный акт характерен прежде всего тем, что в нем сведены воедино (одновременно изъято все устаревшее и со временем отжившее) акты о компаниях 1943–1981 гг. [76, с. 25].

Он является своего рода энциклопедией, в которой собраны законодательные положения, регулирующие современную деятельность британских компаний, деловую жизнь страны.

В акте изложены четыре фундаментальные концепции бухгалтерского учета в отношении отчетности компаний [76, с. 31]:

- концепция «функционирующего предприятия», в соответствии с которой предприятие будет продолжать свою деятельность в предсказуемом будущем, т. е. она не будет прекращена и не сократится ее масштаб;
- концепция «начислений», согласно которой доходы и расходы начисляются и отражаются на счете прибылей и убытков в том отчетном периоде, к которому они относятся (признаются в момент, когда доход заработан или понесены расходы, а не в момент получения или выплаты денежных сумм);
- концепция «постоянства», согласно которой присутствует неизменность методов учета схожих статей в течение каждого отчетного периода и при переходе от предыдущего периода к последующему;
- концепция «предусмотрительности», в соответствии с которой доход и прибыль не предвидятся, а признаются путем включения в счет прибылей и убытков только при превращении либо в денежную наличность, либо в другие активы, окончательную реализацию которых можно оценить с достаточной определенностью; также предоставляется обеспечение по всем известным обязательствам, независимо от того, точно ли известна их сумма или она подсчитана приблизительно.

Акт 1985 г. наиболее полно определил права и обязанности аудиторов, что создало основы для проведения независимого аудита; они заключаются в следующем:

- аудитор имеет право и обязанность проверить и сформировать свое мнение о том, надлежащим ли образом велась отчетность в компании и имеются ли достаточные для проведения аудита данные о прибылях и убытках ее филиалов;

- аудитор должен установить, насколько баланс компании и счет прибылей и убытков соответствуют бухгалтерским счетам, на основании которых они составлены;

- каждый аудитор компании имеет право доступа в любое время к бухгалтерским книгам, счетам и ваучерам, а также на получение информации и объяснений от служащих компании, которые он сочтет необходимыми для исполнения своих обязанностей;

- аудиторы должны подтвердить, соответствуют ли данные в отчете директоров компании данным финансовой отчетности; если нет, то они отмечают об этом в аудиторском отчете;

- в случаях непредоставления сведений относительно зарплаты, пенсий и компенсаций за увольнение со службы председателей и директоров компаний, аудиторы обязаны указать на это в своих отчетах;

- аудиторы материнских компаний имеют законное право запрашивать у аудиторов и директоров дочерних компаний информацию и объяснения о деятельности таковых (если дочерняя компания зарегистрирована в Великобритании, то такая информация должна быть ею предоставлена материнской компании).

Акт 1989 г. внес ряд изменений в акт 1985 г. в связи с включением в британское законодательство требований седьмой и восьмой директив Европейского сообщества.

Седьмая директива касается подготовки и представления консолидированной отчетности. Теперь директора компаний должны были представлять сводную отчетность в виде консолидированной отчетности. Она включала дочерние компании, товарищества или некорпоративные ассоциации. Вместо понятия «холдинговая компания», в обязанности которой входили подготовка консолидированной отчетности, было введено новое наименование – «материнское предприятие». Данные изменения говорят о появлении новой терминологии в отчетности, в частности, были введены понятия «материнское предприятие», «дочерняя компания» и «подконтрольная компания».

По новому законодательству не допускается исключение какой-либо дочерней компании из объединения на том лишь основании, что это может повредить бизнесу основной компании или любому из ее дочерних организаций, если таковые имеются. Акт содержит также положение, предусматривающее ограничение вмешательства государства в дела частных компаний.

Восьмая директива внесла изменения в требования, предъявляемые к квалификации аудиторов, а также усилила их независимость. В частности, в ней говорится, что «лицо не будет назначено аудитором компании, если оно не является членом признанного контрольного органа или не имеет права на такое назначение по правилам данной организации. Частное лицо или фирма (товарищество, кооперативная организация) могут выступить аудитором компании, но это должен быть зарегистрированный аудитор» [25].

Кроме законодательных актов о компаниях и учетных стандартов, в Великобритании действует ряд других положений, публикуемых различными организациями.

До начала XX в. независимый аудит в Соединенных Штатах Америки строился по английской модели. Постепенно американский аудит развился в «тестовый аудит», когда процедуры начали приспосабливаться к быстро расширяющемуся американскому бизнесу, представители которого считали, что британский стиль проверки подсчетов и переносов требует чересчур много времени и средств. Кроме методов тестирования, которые занимали все большее место, аудиторы начали практиковать сбор свидетельств о деятельности фирмы у партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Учитывая интересы инвесторов, они стали больше уделять внимание оценке актива и пассива баланса. Все эти новшества отражали решение важной аналитической задачи аудита, которая уже не ограничивалась проверкой канцелярской точности. В США развивался независимый аудит в современном его виде. Необходимость его диктовалась в значительной мере спросом кредиторов, особенно банков, на надежную финансовую информацию, на основе которой они могли принимать решения о предоставлении кредита.

В первые годы XX в. пользователи финансовых отчетов продолжали считать баланс основным показателем надежности компании, поэтому аудиторы в своей работе главное внимание, в большинстве случаев, уделяли балансу. Первое в США официальное постановление об аудите было подготовлено Американским институтом бухгалтеров-экспертов (ныне Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров – AICPA) по просьбе Федеральной комиссии по торговле. Оно опубликовано в 1917 г. и посвящено аудиту балансов. Пересмотренное его издание вышло в 1929 г. под заголовком «Проверка финансовых отчетов». Хотя в нем главный акцент по-прежнему делался на аудит баланса, тем не менее, подробно излагалась методика проверки счетов прибылей и убытков, что было связано с возрастающим интересом к результатам от совершения операций. В издании 1929 г. говорилось уже о практике составления заключения, а также подчеркивалась важность внутреннего контроля. В 1936 г. вышло пособие под названием «Проверка финансовых отчетов независимыми аудиторами». На его содержание повлияли многие важные события последних лет, из которых самыми примечательными стали сотрудничество AICPA с Нью-Йоркской фондовой биржей. Появилась необходимость усовершенствования стандартов по составлению заключения в связи с введением в действие закона о ценных бумагах и закона о биржах, которые требовали, чтобы владельцы ценных бумаг и участники фондового рынка составляли соответствующие формы финансовой отчетности.

Современная эра стандартизации аудита началась с 1939 г., когда AICPA учредил Комитет по аудиторским процедурам, который издал первое положение об аудиторской процедуре.

С начала 60-х гг. в Великобритании, США и ряде других стран получил распространение системно ориентированный подход к аудиторской проверке, основанный на использовании данных внутреннего контроля клиента. Было доказано, что если система внутреннего контроля клиента функционирует эффективно, то нет необходимости проводить сплошную проверку, так как аудитор может в определенной степени доверять внутреннему контролю организации в раскрытии ошибок и нарушений. Если же внутренний контроль проверяемой организации неэффективен, то аудитор может дать совет, как его усовершенствовать, и таким образом предоставить клиенту конструктивную услугу в надежде на меньший объем аудиторской работы в последующем.

На этом этапе разрабатывались принципы взаимодействия внешнего аудита, независимого от проверяемого экономического субъекта, и внутреннего контроля, вводимого администрацией организации для усиления контрольных функций и повышения эффективности хозяйственной деятельности.

Структура системы внутреннего контроля состоит из следующих элементов: среда контроля, учетная система, контрольные методы и правила. К числу последних относятся адекватное разделение обязанностей, процедуры санкционирования, система документирования, меры защиты записей и документов. Эффективность контрольных правил и методов, а также достижение максимально возможной точности и объективности учетной информации в значительной степени зависят от отношения администрации к контролю, которое находит отражение в действиях, мероприятиях, процедурах и структурах, составляющих среду контроля.

Система внутреннего контроля проверяемой организации стала оцениваться аудитором с точки зрения возможного доверия и на предмет выявления существенных ошибок и нарушений. Следует отметить, что доверие во всех случаях должно уравниваться профессиональным скептицизмом, т. е. даже при функционировании весьма эффективной системы внутреннего контроля оказание аудитором полного доверия ей нецелесообразно.

Любая система контроля несовершенна по своей природе и может иметь изъяны. Систему внутреннего контроля нельзя рассматривать в качестве неодолимого препятствия тайному преступному соглашению, в особенности если речь идет о мошенническом сговоре высшего руководства. Результаты внутреннего контроля могут быть фактически сведены к нулю из-за случайной ошибки, некомпетентности или неосознанной интерпретации тех или иных данных в пользу своей компании, вызванной так называемым эффектом сопричастности служащего делам компании.

В рекомендациях Международного комитета по аудиторской практике отмечается, что целью аудитора при исследовании и оценке надежности внутреннего контроля является установление уровня доверия, которое он может оказать при определении типа и масштаба независимых аудиторских процедур [76, с. 1267]. В ходе оценки надежности внутреннего контроля аудитор проводит тесты на соответствие «для достижения приемлемой уверенности в том, что те виды внутреннего контроля, которым предполагается оказать доверие, функционировали надлежащим образом» [76].

Целью этих тестов является исследование не операций, а самой системы контроля. Важно установить, кто фактически выполняет функции контроля, а не только кому предписано их осуществление. Удовлетворительные результаты тестов на соответствие внутреннего контроля принципам компетентности и непрерывного функционирования за проверяемый период позволяют аудитору сократить объем независимых процедур, которые предназначены для получения свидетельств относительно точности, компетентности и соответствия законодательству информации, представленной учетной системой. Эти процедуры включают тестирование отраженных в учете операций и сальдо счетов, анализ важных пропорций и тенденций с последующим исследованием необычных или редких колебаний в их соотношении [74].

Характерной чертой системно ориентированного подхода к проведению аудиторских проверок стало использование независимыми внешними аудиторами непосредственной помощи внутренних аудиторов – служащих компании и клиентов. Если внешние аудиторы, оценив масштаб, цели, уровень профессионализма, эффективности и автономности внутреннего аудита, приходят к выводу о том, что внутренние аудиторы компетентны, честны и объективны, то они в значительной степени могут полагаться на внутренний аудит.

Появление внутренних аудиторов является заметной вехой в эволюции аудита. Уже в начале 40-х гг. XX в. возникла необходимость признания профессии внутреннего аудитора, обмена опытом и обеспечения образовательной деятельности. В 1941 г. в США была создана профессиональная организация – Институт внутренних аудиторов.

Первоначально функции внутренних аудиторов были ограничены проверкой бухгалтерских документов и проведением инвентаризаций материальных ценностей. Со временем потенциал концепции внутреннего аудита, сочетающей аспекты контроля и анализа, раскрылся более полно. Сфера деятельности внутренних аудиторов неуклонно расширялась, возрастала их роль в системе управления субъектом хозяйствования. В настоящее время в развитых странах внутренние аудиторы принимают участие в решении вопросов экономической политики компаний. Глава отдела внутреннего аудита входит, как правило, в Совет директоров. Внутренние аудиторы занимаются оценкой состояния учета, анализом деловых операций и перспектив развития компании, нередко привлекаются для проведения специальных исследований, необходимых для принятия стратегических решений.

С середины 60-х гг. XX в. началось активное применение в аудиторских проверках компьютеров. Возможности электронной обработки данных дали импульс дальнейшему развитию аудита. Повсеместное распространение получил риск ориентированный подход к осуществлению аудиторской деятельности. Важным достижением данного этапа развития аудита является создание модели аудиторского риска.

Риск, который неизбежно сопутствует современному аудиту, использующему преимущественно методу выборочного контроля и компьютерную обработку данных, не является абсолютно неуправляемым фактором. Знание сущности и структуры аудиторского риска необходимо аудитору для планирования и организации проведения аудиторских проверок. Современный аудит имеет следующие особенности:

- перенос акцента с поисков фактов мошенничества на выражение мнения относительно достоверности финансовой отчетности;
- изменение методов аудиторских проверок – от сплошной проверки к выборочному исследованию;
- признание необходимости оценки независимым аудитором внутреннего контроля при определении направления и объема аудиторской работы;

- возросшая ответственность аудиторов за достоверность подтверждаемых учетных и отчетных данных;
- независимость аудита и этическая ответственность аудитора перед обществом за профессиональную деятельность;
- признание целесообразности страховой защиты аудиторов.

Развитие аудита связано с изменением его целей и методов сбора доказательств для их достижения.

Официальной датой рождения аудита в Республике Беларусь считается 30 сентября 1991 г. Именно в этот день Советом Министров Республики Беларусь было принято постановление № 367 «О контрольно-ревизионной службе». С этого периода начинается формирование правовой основы функционирования аудита в Республике Беларусь. За 15 лет было принято две редакции закона об аудиторской деятельности (на стадии принятия – третья) и 42 постановления Министерства финансов Республики Беларусь. Аудита в той или иной степени касались 5 декретов и 33 Указа Президента Республики Беларусь, 30 законов и кодексов, 97 постановлений правительства и 57 – Национального банка Республики Беларусь.

Становление и развитие аудита в Республике Беларусь подтвердило существующее мнение о том, что ведомственная ревизия и проверка (ревизия) государственных органов контроля решает отличные от аудита задачи. Однако это не мешает их параллельному существованию. Развитие аудита в нашей стране проходило в несколько этапов.

Первый этап – появление субъектов хозяйствования различных форм собственности и ведомственной подчиненности, в том числе с участием иностранного капитала. Инвесторам необходима была информация о налоговом законодательстве в нашей республике, инвестиционных льготах, помощь в организации и постановке бухгалтерского учета и др. Такую услугу могли оказывать специалисты, владеющие соответствующей информацией и навыками. В развитых странах уже более ста лет для ее выполнения привлекались специалисты-аудиторы.

Первой аудиторской компанией на территории бывшего СССР считается фирма «Инаудит», созданная в 1987 г. Специалисты этой фирмы проводились проверки финансово-хозяйственной деятельности, они получали и проверяли всю необходимую документацию, а в случае необходимости давали разъяснения по ней должностным лицам, поддерживали профессиональные контакты с иносфирмами, оказывали консультационные услуги по постановке бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля и т. д.

Первые хозрасчетные аудиторские организации в Республике Беларусь появились в 1990 г. («Минскаудит», «БелЭКОаудит», «Информационно-аналитический центр РП НТО торговли» и др.).

На втором этапе аудиторская деятельность получила дальнейшее развитие как в организационном, так и в методическом обеспечении.

В целях укрепления государственного финансового контроля в сочетании с поэтапным переходом на принципиально новые хозрасчетные формы его организации, адекватные рыночным методам хозяйствования, Советом Министров Республики Беларусь было признано целесообразным создать в республике аудиторскую службу. В связи с этим был принят ряд постановлений правительства.

Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 30 сентября 1991 г. № 367 «О контрольно-ревизионной службе» было признано целесообразным создание в республике аудиторской службы. Этим же постановлением было утверждено временное положение об аудиторской деятельности в Республике Беларусь. На основе постановления Совета Министров Республики Беларусь от 17 августа 1992 г. № 506 «Об образовании Аудиторской палаты при Совете Министров Республики Беларусь» создается Аудиторская палата.

В соответствии с постановлением, право заниматься аудиторской деятельностью получили лица, аттестованные Аудиторской палатой после сдачи ими экзаменов и получения квалификационного удостоверения (лицензии). К экзаменам для получения лицензии допускались специалисты, имеющие высшее или среднее специальное образование и опыт учетно-аналитической или контрольно-ревизионной работы. В этот период основной приток аудиторов шел за счет бывших работников контрольно-ревизионных служб.

Подготовка аудиторов с 1992 г. осуществляется в учебном центре, созданном при Белорусском государственном экономическом университете.

На Аудиторскую палату были возложены следующие функции:

- *кадровые* (организация подготовки граждан, их аттестации, выдачи и лишения лицензий, ведения учета; разработка квалификационных требований, учебных планов и программ экзаменов; рассмотрение споров, возникающих с заказчиками аудита);
- *связанные с деятельностью аудиторских организаций* (решение вопросов по аттестации, выдаче и лишению лицензий; ведение учета фирм и частных предпринимателей, занимающихся аудиторской деятельностью);
- *методологические* (разработка нормативных и методических документов, издание справочных, информационных, научных и учебных материалов по вопросам аудиторской деятельности);
- *управления и контроля* (контроль за деятельностью аудиторских организаций и аудиторов без вмешательства в оперативное управление и решение ими хозяйственных задач).

На этом же этапе принимаются Закон Республики Беларусь от 8 ноября 1994 г. № 3373-ХІІ «Об аудиторской деятельности» и постановление Совета Министров Республики Беларусь от 16 июня 1994 г. № 454 «О совершенствовании в Республике Беларусь государственного регулирования аудиторской деятельности и кон-

троля за ней». Данным постановлением было утверждено положение о порядке государственного регулирования аудиторской деятельности и контроля за ней в Республике Беларусь. Согласно этому документу, к аттестации на право занятия аудиторской деятельностью допускаются лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, а также стаж работы по специальности не менее 5 лет. Возрождаются контрольно-ревизионные службы при некоторых министерствах и ведомствах, создаются аудиторские компании из числа аудиторов – бывших специалистов контрольно-ревизионных служб, которые обслуживают «своих» клиентов.

Приток аудиторов в это время происходит в основном за счет специалистов бухгалтерских служб. На этом этапе спрос на аудиторские услуги растет, расширяется их спектр. Это был этап становления аудита в республике.

Третий этап развития аудита в Беларуси связан с дальнейшим урегулированием аудиторского движения и контроля за расходованием средств на эти цели у субъектов хозяйствования. Принимается ряд мер по повышению требований к аудиторам. В 2000 г. была проведена переаттестация всех аудиторов. В результате лицензии получили 940 аудиторов, из них 407 аудиторов – индивидуальных предпринимателей, 104 аудиторские организации. Кроме того, в течение 2000 г. было выдано 135 лицензий аудиторам, 51 лицензия – аудиторам – индивидуальным предпринимателям, 8 лицензий – аудиторским организациям.

По состоянию на 1 января 2010 г. специальные разрешения (лицензии) на аудиторскую деятельность имеют 139 аудиторских организаций и 532 аудитора – индивидуального предпринимателя (рисунки 9, 10).

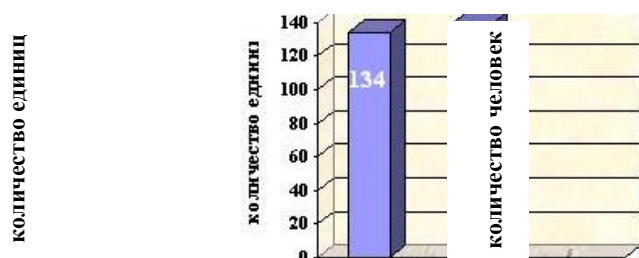


Рис. 9. Количество аудиторских организаций на 1 января 2009 г.

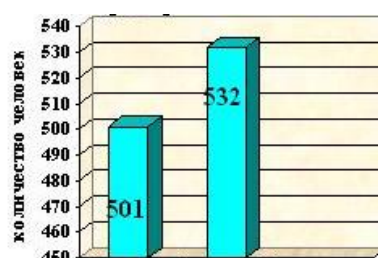


Рис. 10. Численность аудиторов – индивидуальных предпринимателей на 1 января 2009 г.

За 2009 г. аудиторскими организациями было оказано услуг на сумму 58 573 млн р., за аналогичный период предшествующего года – на сумму 45 383 млн р. (рис. 11).

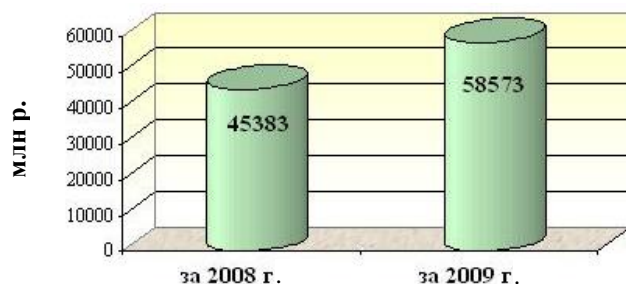


Рис. 11. Оказание услуг аудиторскими организациями

Аудит в 2009 г. был проведен в 5 269 организациях, в 2008 г. – в 5 241 (рис. 12).



Рис. 12. Структура аудиторских услуг

В результате проведения в 2009 г. аудита в 3 049 организациях установлены нарушения ведения бухгалтерского учета, что составляет 58% от количества проаудированных организаций.

У 2 452 субъектов хозяйствования установлены нарушения налогового законодательства, повлекшие недоплату налогов и других обязательных платежей в бюджет на сумму более 19 млн р. (рис. 13).

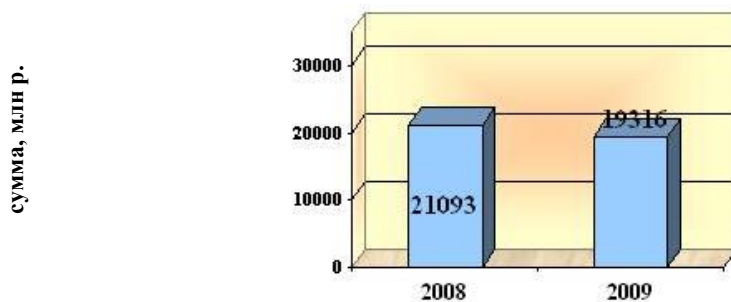


Рис. 13. Выявлено недоплат налогов и других неналоговых платежей в бюджет

3.3. Общие черты и различия между аудитом и ревизией

На практике аудиторов зачастую представляют как ревизоров. Отождествление аудита с ревизией в значительной степени облегчает работу аудиторов, поскольку в дальнейшем практически не встречается препятствий при предоставлении им всей необходимой информации. Тем не менее, ревизия – это форма последующего контроля, состоящего в углубленной и тщательной проверке деятельности организаций, с целью становления законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершаемых хозяйственных операций. Аудит существенно отличается от ревизии хозяйственной деятельности.

Рассмотрим эти различия между аудитом и ревизией по основным критериям (табл. 7).

Таблица 7. Сравнительная характеристика аудиторской проверки и ревизии

Характеристика аудита	Характеристика ревизии
<i>По цели</i>	
Выражение мнения по поводу достоверности бухгалтерской отчетности, оказание услуг, помощь, сотрудничество	Выявление недостатков, нарушений, злоупотреблений для наказания виновных и возмещения причиненного ими ущерба
<i>По практическим задачам</i>	
Способствование улучшению финансового положения клиента, привлечению финансовых ресурсов, инвестиций, увеличению пассивов (инвесторов, кредиторов); оказание помощи в изыскании хозяйственных и финансовых резервов; консультации	Сохранение активов, пресечение и профилактика злоупотреблений
<i>По объектам</i>	
Все то, что искажает бухгалтерскую (финансовую) отчетность, ухудшает финансовое состояние клиента	Все то, что нарушает действующее законодательство
<i>По характеру деятельности</i>	
Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность, выполнение распоряжений
<i>По правовому регулированию</i>	
Гражданское право, хозяйственные договоры	Административное право, инструкции, приказы вышестоящих или государственных органов
<i>По управленческим связям</i>	
Горизонтальные связи, добровольность, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним	Вертикальные связи, принуждение, назначение, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении
<i>По принципу оплаты услуг</i>	
Услуги аудитора оплачивает клиент	Расходы по ревизии оплачивает вышестоящее звено
<i>По результатам</i>	
Аудитор предоставляет заключение и рекомендации для клиента, информация носит конфиденциальный характер	Ревизор составляет основной акт ревизии, делает организационные выводы, налагает взыскание, передает информацию вышестоящим и другим органам, что подлежит разглашению
<i>По статусу</i>	
Проверку осуществляет аудитор как независимый эксперт	Проверку проводит ревизор – работник ревизорского аппарата

Кроме вышеуказанных отличий, между аудитом и ревизией есть сходные черты. Так, в ходе своей деятельности аудиторы и ревизоры используют одни и те же приемы контроля – восстановление учета, инвентаризацию, обследование объектов, наблюдение, опрос и т. д.

3.4. Организация аудита в Республике Беларусь

Аудиторская деятельность в Республике Беларусь в современных условиях осуществляется на основании закона об аудиторской деятельности, а также в соответствии с национальными стандартами аудита, разрабатываемыми Министерством финансов Республики Беларусь в форме правил аудиторской деятельности. Субъектами аудиторской деятельности в республике являются аудиторы и аудиторские организации. В соответствии с действующим законодательством *аудитором* является физическое лицо, имеющее высшее экономическое или юридическое образование, стаж работы по соответствующей специальности не менее трех лет, отвечающее квалификационным требованиям, установленным законодательством к аудиторам, и имеющее квалификационный аттестат аудитора, выдаваемый Министерством финансов Республики Беларусь. В то же время, чтобы осуществлять внешний аудит банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, дополнительно необходимо наличие лицензии на осуществление аудиторской деятельности в банковской системе, выданной Национальным банком Республики Беларусь, а для проведения внешнего аудита страховых (перестраховочных) организаций – лицензии на осуществление аудиторской деятельности в страховании, выданной Министерством финансов Республики Беларусь. Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе выдача, приостановление и аннулирование лицензии на осуществление аудиторской деятельности, осуществляется в соответствии с законодательством о лицензировании. Аудитор имеет право осуществлять аудиторскую деятельность в качестве сотрудника аудиторской организации (состоящего в ее штате или привлекаемого к проведению аудита на основании договоров гражданско-правового характера), а также в качестве аудитора – индивидуального предпринимателя. В последнем случае, наряду с общими требованиями, предъявляемыми к этой категории субъектов предпринимательской деятельности в соответствии с действующим законодательством, аудитор, кроме квалификационного аттестата, должен получить в Министерстве финансов Республики Беларусь лицензию на осуществление аудиторской деятельности. Аудиторская деятельность может осуществляться и аудиторскими организациями. *Аудиторская организация* – это коммерческая организация, осуществляющая деятельность по проведению аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг. В соответствии с действующим законодательством, регулирующим вопросы аудита в Республике Беларусь, штат аудиторской фирмы должен состоять не менее чем из трех аудиторов. Кроме того, не менее 50% кадрового состава аудиторской организации должны составлять граждане республики, постоянно проживающие на территории Республики Беларусь, а в случае если руководителем аудиторской фирмы является иностранный гражданин – не менее 75%. Руководителем аудиторской фирмы может быть любое физическое лицо, имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудиторская организация осуществляет свою деятельность на основании лицензии на осуществление аудиторской деятельности, выданной Министерством финансов Республики Беларусь в соответствии с действующим законодательством.

Аудиторским организациям и аудиторам – индивидуальным предпринимателям запрещается занятие другими видами предпринимательской деятельности, кроме аудиторской деятельности, оказания сопутствующих аудиту услуг, преподавательской и научной деятельности.

Лицо, имеющее судимость, не погашенную или не снятую в установленном законом порядке, не имеет права заниматься аудиторской деятельностью.

В соответствии с действующим законодательством, аудит организаций и индивидуальных предпринимателей в бухгалтерской отчетности и других документах, полученных в порядке, установленном законодательством, в которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, может проводиться только аудиторскими организациями, которые не имеют в уставном фонде собственности или доли собственности (акции, вклада, пая), принадлежащих иностранным физическим лицам и (или) иностранным международным организациям, государствам, и имеют допуск к проведению работ (оказанию услуг), связанных с использованием сведений, составляющих государственную тайну.

Обязательное условие для осуществления аудиторской деятельности – включение всех субъектов аудита в Государственный реестр аудиторов и аудиторских организаций со дня принятия Министерством финансов решения о выдаче лицензии. Сведения об аудиторах и аудиторских организациях, получивших лицензии на осуществление аудиторской деятельности в банках и небанковских кредитно-финансовых организациях, вносятся Министерством финансов в Государственный реестр аудиторов и аудиторских организаций на основании информации, полученной от Национального банка Республики Беларусь.

В соответствии с действующим законодательством, государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, другими государственными органами в соответствии с их полномочиями и компетенцией.

Президент Республики Беларусь устанавливает общий порядок государственного регулирования аудиторской деятельности. Так, Декретом Президента Республики Беларусь от 28 июня 1999 г. № 30 «О некоторых мерах по совершенствованию государственного регулирования аудиторской деятельности и контролю за ее осуществлением в Республике Беларусь» были внесены кардинальные изменения в порядок регулирования аудиторской деятельности: функции регулирования были переданы от Аудиторской палаты

Министерству финансов Республики Беларусь. Совет Министров Республики Беларусь во исполнение данного декрета своим постановлением от 30 ноября 1999 г. № 1862 утвердил положение о порядке государственного регулирования аудиторской деятельности и контроле за ее осуществлением в Республике Беларусь. Данным положением были определены условия выдачи, продления срока действия, приостановления и прекращения действия квалификационного аттестата аудитора, лицензии на осуществление аудита (кроме аудиторской деятельности в банковской системе, небанковских кредитно-финансовых организациях); установлен порядок ведения Государственного реестра аудиторов и аудиторских организаций и представления сведений, в нем содержащихся, юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется в соответствии с положением о лицензировании аудиторской деятельности. Выдача специальных разрешений (лицензий) на аудиторскую деятельность, их дубликатов; внесение изменений и (или) дополнений в лицензии; приостановление, возобновление, продление срока действия лицензий, прекращение их действия; контроль за соблюдением лицензиатами законодательства об осуществлении аудиторской деятельности осуществляется Министерством финансов Республики Беларусь.

Лицензии действуют на всей территории Республики Беларусь и выдаются сроком на 5 лет. Срок действия лицензии по его окончании может быть продлен по заявлению лицензиата на 5 лет.

Органом управления, регулирующим аудиторскую деятельность в Республике Беларусь, является Управление аудита Министерства финансов Республики Беларусь.

Его основными задачами являются:

- обеспечение государственного регулирования деятельности аудиторских организаций и аудиторов;
- разработка главных направлений развития аудита в Республике Беларусь;
- разработка единой методологической основы, унификация форм и методов проведения аудита;
- изучение рынка аудиторских услуг.

Для успешного решения указанных задач управление аудита выполняет следующие функции:

- осуществление методологического руководства аудиторскими организациями и аудиторами;
- ведение учета аудиторских организаций и аудиторов;
- разработка положений и инструкций, регламентирующих деятельность аудиторских организаций и аудиторов;
- разработка методических рекомендаций по осуществлению аудита и координации аудиторской деятельности;
- разработка квалификационных требований к аудиторам и порядка занятия аудиторской деятельностью;
- организация проведения экзаменов у аудиторов, аттестации аудиторов и аудиторских организаций, а также выдачи им лицензий;
- решение вопросов, связанных с лишением аудиторов лицензий и применением к ним других мер в соответствии с действующим законодательством;
- организация контроля за деятельностью аудиторских организаций и аудиторов;
- содействие внедрению новой информационной техники в аудиторскую практику.

При реализации своих задач методологический совет взаимодействует с заинтересованными министерствами, другими органами государственного управления, аудиторами, аудиторскими организациями, другими хозяйствующими субъектами.

В целях совершенствования и унификации законодательства Республики Беларусь в области аудита Министерство финансов Республики Беларусь сотрудничает с международными аудиторскими организациями, аудиторами и аудиторскими организациями зарубежных стран; налаживает сбор информации по вопросам организации и проведения аудита в других странах, как в ближнем, так и дальнем зарубежье.

3.5. Профессиональная этика аудиторов

Правилом аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги» определены принципы, обязательные для соблюдения при оказании аудиторских услуг, и установлены требования к профессиональному поведению аудиторов и аудиторских организаций. Данные принципы являются базовыми и не направлены на решение всех этических проблем, которые могут возникнуть в ходе оказания аудиторских услуг.

Особенностью аудиторской профессии является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность аудиторов и аудиторских организаций не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельных аудируемых лиц либо интересов иных работодателей.

Действуя в общественных интересах, аудиторы и аудиторские организации обязаны соблюдать нормы профессиональной этики и руководствоваться ими.

При оказании аудиторских услуг необходимо соблюдать следующие принципы:

- честность;
- объективность;
- профессиональную компетентность и должную тщательность;

- конфиденциальность;
- профессиональность поведения.

Аудитор не должен участвовать в несовместимой с предоставлением аудиторских услуг деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и профессиональную репутацию.

Руководствуясь *принципом честности*, аудитор обязан:

- действовать открыто и честно во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях, честно вести дела, быть правдивым;
- не подтверждать достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, показателей финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица, иной финансовой информации, если есть основания предполагать, что они содержат неверные или вводящие в заблуждение утверждения; утверждения или данные, подготовленные небрежно; пропущенные или искаженные данные, которые могут ввести пользователей в заблуждение.

Аудитор, выдавший аудиторское заключение (отчет), модифицированное по вышеуказанным основаниям, не считается нарушившим правило аудиторской деятельности «Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги».

Руководствуясь *принципом объективности*, аудитор обязан:

- не допускать, чтобы предвзятость, пристрастие, конфликт интересов, третьи лица или иные факторы влияли на объективность его профессиональных суждений;
- избегать отношений, которые могут исказить его профессиональные суждения или повлиять на них, и стремиться к исключению ситуаций, способных повредить его объективность.

Руководствуясь *принципом профессиональной компетентности и должной тщательности*, аудитор обязан:

- постоянно поддерживать свои профессиональные знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление квалифицированных аудиторских услуг, основанных на новейших достижениях практики и современном законодательстве;
- при оказании профессиональных услуг действовать с должным усердием (в соответствии с требованиями задания, внимательно, тщательно, своевременно) и руководствоваться правилами аудиторской деятельности;
- достигнуть необходимого уровня профессиональной компетентности и поддерживать ее на должном уровне (быть осведомленным и разбирающимся в соответствующих профессиональных, законодательных и технических новшествах; постоянно повышать профессиональную квалификацию, которая развивает и поддерживает способности, позволяющие ему компетентно работать в сфере аудиторской деятельности);
- предпринимать меры к тому, чтобы лица, работающие под его началом, имели соответствующую подготовку и надлежащее руководство с его стороны;
- при необходимости разъяснять заказчикам и пользователям аудиторских услуг ограничения, присущие этим услугам, с целью понимания ими того, что аудиторское мнение не может рассматриваться как гарантия подтверждаемого аудитором факта.

Руководствуясь *принципом конфиденциальности*, аудитор обязан:

- обеспечивать конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений, и не раскрывать такую информацию третьим лицам, не обладающим надлежащими полномочиями, за исключением случаев, когда аудитор имеет право либо обязан раскрыть такую информацию;
- не использовать конфиденциальную информацию, приобретенную в результате профессиональных или деловых отношений, в целях получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ;
- соблюдать конфиденциальность информации вне профессиональной среды в целях исключения возможности ее неумышленного разглашения, в том числе в условиях поддержания длительных отношений с заказчиками либо их близкими родственниками или членами семьи;
- соблюдать конфиденциальность информации, раскрытой ему потенциальным заказчиком аудиторских услуг или иным работодателем, и учитывать необходимость соблюдения конфиденциальной информации внутри аудиторской организации, работником которой он является;
- принимать меры по обеспечению соблюдения принципа конфиденциальности работниками, которыми он руководил в ходе оказания аудиторских услуг, и лицами, оказывавшими ему помощь и консультации;
- соблюдать конфиденциальность информации и по окончании оказания аудиторских услуг (при изменении места работы или работая с новым заказчиком аудиторских услуг, аудитор имеет право использовать предыдущий опыт, однако он не должен использовать или раскрывать конфиденциальную информацию, полученную в результате выполнения своих профессиональных обязанностей в отношении предыдущих заказчиков аудиторских услуг);
- раскрыть конфиденциальную информацию в следующих случаях:
 - если раскрытие информации прямо предусмотрено законодательством и (или) санкционировано аудируемым лицом либо иным работодателем (например, сообщать учредителям сведения о нарушении законодательства, в результате которого причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки (вред) физическому или юридическому лицу);
 - раскрытие информации требуется на основании законодательства (например, при подготовке документов или представлении доказательств в ходе судебного разбирательства);

- раскрытие информации является обязанностью или правом (например, сообщать о ставших известными фактах нарушения антикоррупционного законодательства уполномоченным контролирующим органам, обеспечивающим конфиденциальность такой информации);
 - при проверке качества работы аудитора уполномоченными органами;
 - при защите аудитором своих профессиональных интересов в ходе судебного разбирательства;
 - принимая решение о возможности раскрытия конфиденциальной информации, учитывать:
 - наличие разрешения аудируемого лица на раскрытие информации, но при этом не исключать интересы других сторон, которые также могут быть затронуты;
 - обоснованность информации (если имеются необоснованные факты и выводы либо неполная информация, необходимо руководствоваться профессиональным суждением);
 - характер предполагаемого сообщения и его адресата; сообщение направляется только надлежащему получателю;
 - сохранять конфиденциальность следующей информации, полученной в ходе оказания аудиторских услуг:
 - информации о фактах, событиях и обстоятельствах личной жизни граждан, позволяющих идентифицировать их личности (персональные данные);
 - информации, составляющей тайну следствия и судопроизводства;
 - информации, доступ к которой ограничен в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь (служебные тайны, государственные секреты);
 - информации, связанной с некоторыми видами профессиональной деятельности, доступ к которой ограничен Конституцией Республики Беларусь (врачебная, нотариальная, адвокатская тайна; тайна переписки, телефонных переговоров, почтовых отправлений, телеграфных или иных сообщений и т. д.);
 - информации, связанной с различными сторонами и сферами производственно-хозяйственной, управленческой, научно-технической, финансовой деятельности аудируемого лица, доступ к которой ограничен в соответствии с законодательством Республики Беларусь (коммерческая тайна);
 - информации о сущности изобретений, полезных моделей или промышленных образцов.
- Руководствуясь *принципом профессиональности поведения*, аудитор обязан:
- соблюдать законодательство по аудиторской деятельности и избегать действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать его профессию либо являются действиями, которые можно расценить как отрицательно влияющие на репутацию профессии;
 - проявлять к заказчику доброжелательное, вежливое и внимательное отношение; его поведение и внешний облик должны соответствовать нормам делового этикета и вызывать у заказчика уважение к профессии аудитора;
 - при предложении и продвижении своей кандидатуры и услуг:
 - не преувеличивать уровень услуг, которые он может предоставить, свою квалификацию и опыт;
 - не давать пренебрежительные отзывы о работе других аудиторов или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других аудиторов;
 - не стимулировать потенциального заказчика с целью выбора своей кандидатуры в качестве исполнителя аудиторских услуг;
 - не участвовать совместно с заказчиком в выработке критериев для определения победителя в конкурсах (иных видах процедуры закупок) на оказание аудиторских услуг.

3.6. Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских организаций

Согласно закону об аудиторской деятельности аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели имеют право:

- самостоятельно определять формы и методы проведения аудита;
- проверять у аудируемого лица регистры бухгалтерского и налогового учета, счета и другую документацию о финансовой и хозяйственной деятельности, активы и обязательства, фактическое наличие денежных средств, ценных бумаг, иного имущества и их соответствие данным бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- получать в соответствии с законодательством по письменному запросу в банках, небанковских кредитно-финансовых организациях, налоговых и иных органах соответствующие сведения о финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица, необходимые для выполнения договора оказания аудиторских услуг;
- привлекать на договорной основе в соответствии с законодательством при проведении аудита для проверки отдельных вопросов, требующих специальных знаний, лиц, имеющих соответствующую специальность, в случае если в штатном расписании аудиторской организации отсутствуют специалисты такого профиля;
- получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и (или) письменной форме по вопросам, возникающим в ходе оказания аудиторских услуг;
- отказаться от проведения аудита или выражения в аудиторском заключении своего мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в случаях непредставления аудируемым лицом доку-

ментов, необходимых для проведения аудита, и (или) выявления в ходе аудита обстоятельств, оказывающих либо способных оказать существенное влияние на мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству;

- осуществлять иные права, не противоречащие законодательству и вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Кроме того, аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели обязаны:

- выполнять требования законодательства при осуществлении аудиторской деятельности (оказании сопутствующих аудиту услуг);

- вести учет заключенных договоров оказания аудиторских услуг;

- качественно проводить аудит и (или) оказывать сопутствующие аудиту услуги;

- сообщать заказчику о невозможности своего участия в проведении аудита при наличии обстоятельств, предусмотренных законодательством;

- обеспечивать сохранность полученных документов;

- сообщать учредителям (участникам, собственникам имущества) аудируемого лица в ходе проведения аудита в письменной форме сведения, свидетельствующие о нарушении законодательства, в результате которого причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки (вред) физическому лицу и (или) юридическому лицу, и (или) государству;

- передавать аудиторское заключение в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг;

- исполнять в соответствии с законодательством иные обязанности, в том числе вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, уставом и иными документами аудируемой организации.

Составление заведомо ложного аудиторского заключения влечет за собой ответственность, установленную законом об аудиторской деятельности и иным законодательством. Под заведомо ложным аудиторским заключением понимается заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или не соответствующее ее результатам. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда.

С целью выявления и недопущения различных нарушений уполномоченными работниками Управления аудита Министерства финансов Республики Беларусь проводятся проверки соблюдения законодательства об осуществлении аудиторской деятельности, лицензионных требований и условий аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями в соответствии с графиком проведения проверок, утверждаемым заместителем министра финансов.

3.7. Права, обязанности и ответственность заказчика

Аудируемое лицо (заказчик) самостоятельно выбирает аудиторскую организацию или аудитора – индивидуального предпринимателя для оказания аудиторских услуг, если иное не предусмотрено законодательством.

Аудируемое лицо (заказчик) *имеет право*:

- получать от аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя информацию об актах законодательства, на которых основываются их замечания и выводы;

- отказаться от услуг, оказываемых аудиторской организацией или аудитором – индивидуальным предпринимателем, в случаях неисполнения или ненадлежащего исполнения ими своих обязательств либо требовать от аудиторской организации замены аудитора;

- сообщать о допущенных аудиторской организацией и (или) аудитором – индивидуальным предпринимателем нарушениях законодательства об аудиторской деятельности в Министерство финансов Республики Беларусь, Национальный банк Республики Беларусь, Комитет государственного контроля Республики Беларусь и иные уполномоченные государственные органы;

- осуществлять иные права, не противоречащие законодательству и вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Аудируемое лицо (заказчик) *обязан*:

- создавать аудитору условия для своевременного и качественного проведения аудита, представлять ему все необходимые документы;

- давать по запросам аудитора разъяснения в устной и (или) письменной форме;

- устранять выявленные аудитором нарушения законодательства, порядка ведения бухгалтерского и (или) налогового учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и вносить соответствующие изменения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в том числе с соблюдением сроков, в случаях, предусмотренных законодательными актами;

- своевременно оплачивать услуги аудиторов в соответствии с договором оказания аудиторских услуг, в том числе в случае, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемого лица, заказчика, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по не зависящим от них причинам;

- исполнять в соответствии с законодательством иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг.

Выполнение требований аудитора, вытекающих из условий договора оказания аудиторских услуг, является обязательным для аудируемого лица (заказчика).

Аудируемому лицу (заказчику) запрещается вмешиваться в действия аудитора по вопросам, касающимся методологии проведения аудита.

Аудируемое лицо (заказчик) несет ответственность за полноту и достоверность документов и другой информации, представленных аудиторской организации, аудитору – индивидуальному предпринимателю на проверку.

Проведение аудита не освобождает аудируемое лицо от ответственности за нарушение порядка осуществления хозяйственной деятельности, несоответствие представляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности требованиям законодательства.

3.8. Национальные правила (стандарты) аудита

Качественное и успешное проведение аудиторских проверок, а также оказание других аудиторских услуг становятся возможными при условиях применения в аудиторской практике единых стандартов (правил) аудита.

Стандарты (правила) аудита – это свод руководящих норм и правил, необходимых аудиторам для выполнения своих обязанностей по проведению качественных проверок, регламентирующих основные принципы и особенности аудиторской деятельности. Аудиторские стандарты формируют основополагающие требования к качеству и надежности аудита и обеспечивают определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при условии их соблюдения.

Основная цель аудиторских стандартов – обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единым пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудитора, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения.

Стандарты аудиторской деятельности выполняют следующие функции:

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;
- устраняют необходимость контроля со стороны государства;
- помогают аудиторам вести переговоры с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса;
- обязывают аудиторов постоянно повышать свои знания и квалификацию;
- обеспечивают сравнимость качества работы отдельных аудиторских организаций;
- рационализируют и облегчают аудиторскую работу и т. д.

Вместе с тем стандарты аудита не являются подробными правилами и нормативами, охватывающими всю аудиторскую работу. В них содержатся ясные и краткие обобщения принципов аудита, а также те сложившиеся профессиональные нормы и правила, которые подтвердили свою целесообразность и прочность в ходе аудиторской деятельности и были подкреплены опытом работы огромного числа аудиторов в различных странах мира.

С развитием рынка и интеграционных процессов в экономике разных стран, а также по мере превращения аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Разработкой таких профессиональных норм на международном уровне занимается Международный комитет по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров. Им опубликованы Международные стандарты аудита (ISA) и Международные руководства по аудиторской практике (JAPS).

Аудиторские стандарты, подготовленные вышеуказанным комитетом, базируются на следующих основополагающих принципах:

- аудит должен проводиться лицом, имеющим соответствующую профессиональную подготовку и опыт работы;
- во всех вопросах работы аудитора соблюдается объективность и независимость его суждений;
- аудитор должен добросовестно и квалифицированно выполнять свои обязательства перед клиентом, обеспечивать надлежащий контроль за действиями подчиненных сотрудников в ходе проверки;
- аудитору необходимо иметь достаточное представление о системе внутреннего контроля клиента, чтобы спланировать свою работу, определить характер и объемы аудиторских процедур, сроки выполнения отдельных этапов и проверки в целом;
- в ходе аудиторской проверки аудитор, используя методы опроса, наблюдения, анализа и другие, накапливает исчерпывающие сведения для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности;
- в аудиторском заключении должно содержаться мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности или описание причин, по которым мнение не может быть выражено.

Международные стандарты аудита способствуют развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже мирового, а также интеграции национального аудита в международные экономические отношения.

В наиболее развитых странах, имеющих национальные стандарты аудита (США, Канада, Великобритания, Германия, Франция), международные стандарты принимаются просто к сведению. В странах, где решено не разрабатывать собственные стандарты (Кипр, Малайзия, Нигерия и др.), международные стандарты приняты в качестве национальных. В ряде стран (Австралия, Бразилия, Индия, Россия, Беларусь и др.) международные стандарты используются в качестве базы для создания собственных.

Международные стандарты проведения аудита и стандарты по оказанию сопутствующих услуг, изданные Международным комитетом по аудиторской практике, приводятся в табл. 8.

Таблица 8. Международные стандарты аудита и стандарты по оказанию сопутствующих услуг

Наименование стандарта	Основное содержание стандарта
<i>Международные стандарты аудита</i>	
Цели и объемы проверки финансовой отчетности	Общие цели и объем проверки, проводимой независимым аудитором, а также ответственность руководства организации за финансовые отчеты
Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита	Основные тезисы письма-обязательства о согласии аудитора на сделанное предложение; объем аудиторской работы; мера ответственности аудитора; форма отчетности
Основные принципы, регулирующие аудит	Добросовестность и независимость, конфиденциальность, профессионализм и компетентность, документирование, получение аудиторских доказательств, проверка системы учета и внутреннего контроля, анализ сделанных выводов и составление заключения
Планирование	Процесс планирования аудита, основные элементы этого процесса и практические вопросы планируемых работ
Использование результатов работы других аудиторов	Аспекты, которые должен учитывать аудитор, собирающийся использовать результаты работы по проверке финансовой отчетности другого независимого аудитора
Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля в связи с проведением аудита	Системы учета; элементы, задачи, организация внутреннего контроля и аудиторские процедуры, предназначенные для изучения и оценки внутреннего контроля
Контроль качества работ аудита	Вопросы осуществления контроля качества по отдельным проверкам, примеры процедур контроля качества, практические рекомендации аудиторской фирме по контролю качества ее работы
Данные аудита	Природа и источники данных аудита, вопросы достаточности и пригодности аудиторских доказательств, а также методов их получения
Документация	Типовые формы и содержание рабочих документов; примеры рабочих документов, составляемых (получаемых) аудитором; вопросы хранения рабочей документации
Использование результатов работы внутреннего аудитора	Процедуры, которые должны учитывать независимые аудиторы при оценке работы внутреннего аудитора
Обман и ошибка	Понятия «обман» и «ошибка»; ответственность руководства организации за предупреждение обмана и ошибки; действия аудитора в случае выявления данных, свидетельствующих об обмане и ошибке
Аналитическая проверка	Содержание процедур аналитической проверки; рекомендации по их использованию во времени и пространстве, а также по объективности результатов этих процедур в ходе проведения аудита; вопросы изучения фактов необычных отклонений
Заключение (отчет) аудитора о финансовой отчетности	Рекомендации в отношении формы и содержания аудиторского заключения; примеры положительного, условно-положительного (с оговорками) и отрицательного заключений аудитора; пример отказа в выдаче заключения
Прочая информация, содержащаяся в проверенных финансовых отчетах	Понятие «прочая информация» (как финансовая, так и нефинансовая информация, включенная в документ и проверенная аудитором); анализ аудитором прочей информации; действия аудитора в случае обнаружения существенного искажения прочей информации
Проведение аудита в условиях применения электронной обработки данных	Рекомендации по использованию дополнительных процедур в случае проведения аудита в условиях применения электронной обработки данных; требования к квалификации аудитора
Техника проведения аудита с использованием компьютеров	Рекомендации по использованию компьютерных методов аудита – аудиторского программного обеспечения и проверочных данных; возможности и этапы их применения
Связанные (заинтересованные) стороны	Процедуры получения необходимых и достаточных для проведения аудита данных в отношении существования заинтересованных сторон и проводимых с ними операций
Использование работы эксперта	Рекомендации об использовании клиентом или аудитором услуг эксперта (специалиста)
Аудиторская выборка	Факты, которые должен учитывать аудитор при выборе образца и оценке результатов аудиторских процедур; статистические и нестатистические методы выборки; риск выборки; исследование, методы отбора и прогнозирования ошибок
Влияние электронной обработки данных на изучение и оценку системы учета и системы внутреннего контроля	Вопросы изучения и оценки системы учета и соответствующих средств внутреннего контроля в среде электронной обработки данных

Наименование стандарта	Основное содержание стандарта
Дата составления заключения (отчета) аудитора. Событие после даты составления баланса и публикации финансовой отчетности	Рекомендации по датированию заключения аудитора и ответственности аудитора в отношении события, произошедшего после даты подписания баланса и публикации финансовой отчетности; меры по выполнению последующих событий и составлению заключения аудитора после пересмотра финансовой отчетности
Пояснения руководства	Рекомендации по использованию пояснений руководства клиента в качестве аудиторских доказательств и процедур, применяемых для оценки пояснений на предмет обоснованности и документирования; обстоятельства получения письменных пояснений
Оценка аудитором возможности постоянного функционирования организации	Рекомендации по выполнению аудиторами своих обязанностей в ситуациях, когда преемственность допущения действующей организации как основы для составления финансовой отчетности находится под вопросом; признаки, по которым функционирование организации ставится под вопрос, процедуры и условия получения необходимых данных для оценки
Специальные отчеты аудитора	Рекомендации по составлению аудиторских отчетов по специальным вопросам (условиям контракта, конкретным статьям финансовой отчетности); примеры составления таких отчетов аудитора
Существенность и аудиторский риск	Понятия «существенность» и «аудиторский риск», связь между ними и практическое применение аудитором при планировании, проведении аудита и оценке результатов применяемых процедур
Аудит учетных оценок	Рекомендации по аудиторским процедурам для получения уверенности в точности содержащихся в финансовой отчетности бухгалтерских оценок; этапы аудита бухгалтерских оценок с целью выявления допущенных ошибок
Изучение перспективной финансовой отчетности	Предоставление заключения аудитором о перспективной финансовой отчетности, соответствующие процедуры аудита
Ответственность аудитора за начальные остатки при первой проверке финансовой отчетности	Ответственность аудитора за начальные остатки, когда финансовая отчетность подвергается аудиторской проверке впервые или была проведена другими аудиторами в предшествующем году; процедуры определения возможного искажения первоначальных остатков
Оценки собственного и контрольного риска и их влияние на независимые процедуры	Указания по оценке собственного и контрольных рисков и использованию этих оценок для определения сущности, времени проведения и размера независимых процедур с целью ограничения риска невыявления ошибок до приемлемого уровня
<i>Стандарты по оказанию сопутствующих услуг</i>	
Основные принципы обязательств по использованию обзоров	Основные принципы, нормативы для обязательств по использованию обзора; рекомендации по составлению соответствующих отчетов
Анализ финансовой отчетности	Процедуры, которые следует выполнить аудитору при обзоре финансовой отчетности; форма и содержание отчета об этой проверке
Обязательства по выполнению согласованных процедур	Основные принципы и процедуры, применяемые аудитором по договоренности с клиентом по отдельным статьям финансовой отчетности; форма и содержание отчета о выполнении указанных процедур
Обязательства по сбору финансовой информации	Принципы выполнения обязательств по сбору финансовой информации; виды процедур; форма и содержание отчета

Все стандарты подразделяются на три основные группы: общие стандарты, стандарты проведения аудиторской проверки и стандарты составления отчета.

Общие стандарты представляют собой свод профессиональных требований относительно квалификации аудитора, независимости точки зрения аудитора по всем вопросам, касающимся выполняемой работы и др.

Общие стандарты аудита предусматривают следующие основные положения.

Проверка должна проводиться лицом или лицами, имеющими надлежащую подготовку, квалификацию и лицензию на ведение аудиторской деятельности. Так, в соответствии с международными стандартами аудитору следует воздержаться от работы, если он сомневается в достаточном уровне своей компетенции. Аудитор должен использовать новейшие достижения в теории и практической деятельности организации. Независимо от характера проведенной проверки, она должна осуществляться специалистами, чья подготовка и опыт соответствуют сфере, масштабу и сложности поставленных задач.

Аудитор должен иметь высокую профессиональную подготовку и опыт практической работы, поэтому для назначения на должность аудитора установлен максимальный образовательный ценз.

Аудитор должен постоянно повышать свое профессиональное мастерство.

Высокопрофессиональный аудитор знает теорию и практику аудита, имеет определенный уровень подготовки, опыт и квалификацию, необходимые независимому аудитору; он может распознать нарушения установленных норм и должен быть информирован о последних исследованиях, касающихся выявления этих нарушений.

По всем вопросам, касающимся выполняемой работы, точка зрения аудитора или аудиторов должна постоянно оставаться независимой. Для достоверности результатов аудиторской проверки необходим соответствующий уровень независимости от законодательной и исполнительной власти.

Аудитор может в соответствии с действующим законодательством предоставлять членам законодательного органа информацию по фактам проверок с использованием документов, однако он должен быть

огражден от политического влияния и давления. Никакие политические мотивы не должны оказывать воздействия на итоги работы аудитора, аудит должен проводиться беспристрастно и непредвзято. Для независимости аудитора в выполнении своих полномочий важно, чтобы исполнительные органы не могли оказывать давление на них. Никто не может связать аудитора обязательством провести, видоизменить или воздержаться от проведения проверки либо изменить ее результаты.

Свои отношения с проверяемой организацией аудитор должен строить так, чтобы он мог свободно получать правдивую информацию и проводить ее обсуждение в атмосфере взаимопонимания и взаимного уважения. В то же время отношения аудитора и проверяемой организации не должны быть настолько тесными, чтобы влиять на объективность выводов заключения. Он не должен участвовать в управлении и деятельности аудируемой организацией.

В теории и практике аудита независимость – это прежде всего объективность и честность суждений. Аудиторы должны беспристрастно и без предубеждений изучать проверяемые финансовые отчеты и другую информацию, беспристрастно относиться к заказчикам, должностным лицам, которые представляют финансовую информацию, а также к ее пользователям. Они не должны позволять вмешиваться в свою работу руководителям проверяемой организации, которые пытаются ограничивать, направлять или изменять аудиторские процедуры. Иногда руководители организации пытаются ограничить посещение аудиторами подразделений или число аудиторов, которым разрешено работать в организации.

Аудиторы должны иметь свободный доступ к книгам, учетным записям, деловой корреспонденции и другой информации.

Аудитор должен тщательно изучить организацию внутреннего контроля в организации. Если внутренний контроль недостаточен, в организациях зачастую имеют место факты неправильного ведения документации, ошибки и даже подлоги, свидетельствующие об обмане, незаконном и неэффективном расходовании средств.

Если в качестве консультантов аудитор приглашает внешних экспертов, он должен быть уверен в их компетентности. Но, тем не менее, вся ответственность за сделанные выводы по результатам проверки лежит на аудиторе.

Стандарты проведения аудиторской проверки рассматривают проблемы планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля, получения достаточных доказательств и т. д.

Стандарты практической работы по аудиту включают следующие положения.

Данный стандарт требует, чтобы работа аудитора была хорошо спланирована, поэтому, прежде всего, должен быть составлен план проведения проверки. При разработке плана уделяется внимание определению величины аудиторского риска. С этой целью проводится предварительный анализ результатов производственной деятельности организации. Такой предварительный анализ способствует выработке верного направления аудита.

Чтобы определить объем работы аудита, необходимо изучить и проанализировать внутренний контроль, установить, насколько можно доверять его выводам.

Удовлетворительная структура внутреннего контроля уменьшает вероятность ошибок и нарушений.

Внутренний контроль – это система предотвращения, выявления и своевременной корректировки существенных ошибок в процессе обработки информации. Поэтому аудиторы должны достаточно хорошо знать структуру внутреннего контроля клиента.

Хорошая система внутреннего контроля уменьшает риск его неэффективности, а аудитор может сократить число аудиторских процедур; и наоборот, недостаточный контроль ведет к росту риска неэффективности, и аудитору следует увеличивать число процедур.

Чтобы получить убедительные основания для составления заключения, необходимо получить достаточно доказательные материалы. Для этого используют обследования, проверки, наблюдения, инспекции, опросы, а также другие способы и приемы документального и фактического контроля.

В международном нормативе аудита подчеркивается, что аудитор должен получить достаточные аудиторские доказательства благодаря выполнению независимых процедур, позволяющих ему составить обоснованные заключения, на которых будет основано его мнение о финансовой информации.

Аудиторские доказательства должны позволить аудитору составить твердое мнение о проверяемой информации и обосновать допущенные и скрытые клиентом обман или ошибки (включая умышленные). Проверяемые сведения, на которых основывается заключение аудитора, должны быть надежными и достоверными.

Стандарты составления отчета предусматривают указания на то, какая именно бухгалтерская отчетность проверяется в ходе аудита, что она должна содержать в соответствии с общепринятыми правилами, а также разграничение функций аудитора и администрации экономического субъекта. Отчет аудитора должен содержать заключение по поводу достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта или указания причин, по которым заключение не может быть составлено.

В заключении необходимо указать, какие именно финансовые отчеты проверялись и были ли они составлены в соответствии с общепринятыми правилами бухгалтерского учета.

Для соблюдения требований этого стандарта аудитор должен тщательно проанализировать финансовые отчеты и выяснить, подготовлены ли они в соответствии с бухгалтерскими требованиями; в полной ли мере эти документы отражают деятельность проверяемого предприятия; достаточно ли полно раскрыты раз-

личные стороны финансовых отчетов; надлежащим ли образом оценены, проверены и представлены различные элементы финансовых отчетов.

В отчете необходимо указать, постоянно соблюдались ли установленные положения и правила ведения бухгалтерского учета в течение текущего аудируемого периода по отношению к предшествующему периоду.

Сведения, содержащиеся в финансовых отчетах, признаются до-статочными и правильными, если в аудиторском отчете не сказано иное.

В соответствии с международными стандартами выводы аудитора, включаемые в отчет, должны быть доказательными и строиться на применении соответствующих способов и приемов проверки документов и записей в учетных регистрах.

Отчет должен содержать заключение по поводу финансовых отчетов в целом или указание причины, по которой заключение не может быть составлено. Во всех случаях, когда имя аудитора связано с финансовыми отчетами, аудиторский отчет должен содержать четкое и определенное описание характера проделанной аудиторской проверки.

Если в финансовых отчетах встречаются неточности, по которым у аудитора и администрации проверяемого предприятия возникают разногласия, аудитор обязан это отразить в своем отчете.

Международные стандарты не рассчитаны на конкретную нормативную базу, поэтому в Республике Беларусь Министерством финансов начата разработка национальных стандартов на основе действующего в республике законодательства. Они учитывают существующие экономические условия, а также предстоящее их использование. Национальным аудиторским стандартам Министерством финансов Республики Беларусь было дано наименование «Правила аудиторской деятельности». Согласно законодательству Республики Беларусь правила аудиторской деятельности – это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, в том числе к планированию и документированию аудита, составлению рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, оценке качества проведения аудита и (или) оказания сопутствующих аудиту услуг, а также к профессиональной подготовке аудиторов и оценке их квалификации.

Правила аудиторской деятельности подразделяются на следующие группы:

- республиканские правила аудиторской деятельности;
- внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов;
- правила аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя.

Основным назначением правил аудиторской деятельности является:

- обеспечение правовой основы аудиторской деятельности;
- законодательное разграничение ответственности между аудиторами и проверяемыми субъектами предпринимательской деятельности;
- применение аналогичных принципов при осуществлении проверки с целью получения аудиторских доказательств и сопоставимости результатов;
- урегулирование процесса согласования вопросов с клиентам и т. д.

Республиканские правила аудиторской деятельности являются документами, конкретизирующими и разъясняющими нормы, установленные Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности». Требования этих правил являются обязательными при проведении аудиторских проверок, предусматривающих подготовку аудиторского заключения, а при проведении аудита, не предусматривающего выдачу такого заключения, и при оказании сопутствующих аудиту услуг носят рекомендательный характер.

Объединение аудиторских организаций или аудиторов вправе, если это предусмотрено его уставом, устанавливать для своих членов внутренние правила аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов, которые не могут противоречить республиканским правилам аудиторской деятельности. При этом требования внутренних правил аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов не могут быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности.

Аудиторская организация или аудитор – индивидуальный предприниматель в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь вправе устанавливать правила аудиторской деятельности этой аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя, которые не могут противоречить республиканским правилам аудиторской деятельности. При этом требования правил аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора-индивидуального предпринимателя не могут быть ниже требований республиканских правил аудиторской деятельности и внутренних правил аудиторской деятельности объединения аудиторских организаций или аудиторов, членами которого они являются.

Решение задачи по созданию правил аудиторской деятельности конкретной аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя является серьезной проблемой даже для очень крупных аудиторских организаций в Республике Беларусь. В них создаются целые структуры, занимающиеся разработкой методологических подходов, принципов организации и проведения проверок, практических методик отдельных направлений аудита. Небольшие же аудиторские организации, которым сложно содержать подобные структуры, могут решить эти задачи следующим образом:

- готовые правила аудиторской деятельности конкретной аудиторской организации можно приобрести у разработчиков (при этом следует учесть, что, скорее всего, приобретенные правила потребуют опреде-

ленной доработки, связанной с собственным видением процесса аудиторской проверки, не всегда укладывающимся в предложенные схемы, со спецификой бизнеса клиента, которую нельзя учесть при разработке стандартной системы, с избыточностью или недостаточностью приобретаемых методических разработок и т. п.);

- проанализировать и осмыслить разработки других аудиторов, периодически публикуемые в открытой печати или имеющиеся в информационных системах, доработать их содержание в соответствии с собственным видением процесса аудиторской проверки;

- разработать собственными силами те стандарты и методики, которые, по мнению руководства конкретной аудиторской организации, представляются наиболее значимыми, продумав при этом схему формального соблюдения остальных требований национальных стандартов таким образом, чтобы формальный подход не вредил качеству аудиторской деятельности.

Стандартизация деятельности аудиторов, как показывает практика, вызывает неприятие со стороны специалистов аудиторских организаций, связанное с тем, что в ряде моментов им необходимо приспосабливаться к прогрессивным, непривычным методам работы. Как это ни сложно, руководители аудиторских организаций обязаны преодолеть данное психологическое отторжение, понимая при этом, что стандартизация аудита способствует повышению его качества. Внедрение правил аудиторской деятельности аудиторских организаций (внутрифирменных стандартов) дает руководителям возможность на каждом этапе работы оперативно контролировать качество аудиторской проверки, принимать необходимые управленческие решения и, в конечном счете, быть уверенными в перспективе имиджа аудиторской организации.

Министерством финансов Республики Беларусь утверждено 38 правил аудиторской деятельности, в числе которых (перечислены по мере утверждения) следующие:

- *Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.* Дано описание цели аудита, его основных принципов, объема и этапов; раскрыто понятие «аудиторская гарантия»; определена ответственность аудитора за выраженное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

- *Порядок заключения договоров, оказания аудиторских услуг.* Определены условия и порядок подготовки договора между исполнителем и заказчиком; права, обязанности, ответственность исполнителя и заказчика при заключении договора на оказание аудиторских услуг.

- *Подтверждающая информация из внешних источников.* Устанавливает единые требования к использованию аудиторскими организациями и аудиторами – индивидуальными предпринимателями подтверждающей информации из внешних источников в ходе проведения аудита. Приведен порядок определения оснований для использования внешних подтверждений при получении аудиторских доказательств; использования внешних подтверждений при получении аудиторских доказательств в отношении предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; подготовки запросов на внешние подтверждения; проведения процедур внешнего подтверждения и оценки их результатов при получении аудиторских доказательств.

- *Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя.* Определены общие принципы разработки правил деятельности аудиторской организации; приведены общие принципы построения правил аудиторской организации; описан порядок осуществления внутреннего контроля за выполнением требований правил аудиторской деятельности.

- *Рабочая документация аудитора.* Дано понятие «рабочая документация аудитора»; определены формы и содержание рабочих документов аудитора; регламентированы сроки и порядок хранения и изъятия рабочих документов аудитора и право собственности на них.

- *Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях.* Устанавливают единые требования к порядку получения аудиторских доказательств аудиторской организацией или аудитором – индивидуальным предпринимателем в отношении отдельных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности и в некоторых случаях раскрытия информации.

- *Общение с руководством юридического лица или индивидуального предпринимателя.* Изложены основные требования к общению аудиторской организации с руководством аудируемого лица; рассмотрены особенности общения с руководством аудируемого лица на различных этапах проведения аудита; приведены особенности общения с руководством аудируемого лица по вопросам систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

- *Планирование аудита.* Определены сущность, назначение и принципы планирования аудита; детально описана структура общего плана и программы аудита; определен порядок внесения изменений в общий план и программу аудита.

- *Понимание деятельности проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя.* Обоснована необходимость понимания деятельности аудируемого лица; приведены факторы, влияющие на его деятельность, методы и источники получения знаний о деятельности аудируемого лица; обосновано использование полученных знаний о деятельности аудируемого лица на всех этапах проведения аудита.

- *Существенность в аудите.* Определена суть понятия «существенность в аудите», установлена взаимосвязь между существенностью и аудиторским риском, подходы к порядку определения существенности и аудиторского риска при оценке аудиторских доказательств; приведен подход к оценке последствий искажений.

• *Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита.* Приведены описания систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля и основных требований, предъявляемых к изучению и оценке надежности системы внутреннего контроля; рассмотрено определение порядка оценки системы внутреннего контроля в ходе аудита; акцентировано внимание на особенности изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля у субъектов малого предпринимательства.

• *Аудит в условиях компьютерной обработки данных.* Изложены особенности проведения аудита в условиях компьютерной обработки данных; приведены основные требования к специалистам, выполняющим аудит в условиях компьютерной обработки данных; особенности планирования и документирования аудита в условиях компьютерной обработки данных.

• *Аудиторские доказательства.* Установлена суть аудиторских доказательств; дано определение достаточных надлежащих аудиторских доказательств; приведены методы получения аудиторских доказательств.

• *Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.* Приведены основные требования, предъявляемые к проведению первичного аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности; определен порядок проведения первичного аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.

• *Аналитическая процедура.* Приведено определение термина «аналитическая процедура»; определены сущность и цели проведения аналитических процедур; дана характеристика видов аналитических процедур; описаны порядок и методы выполнения аналитических процедур, особенности аналитических процедур на заключительном этапе.

• *Аудиторская выборка.* Приведены определение термина «аудиторская выборка», методы выборочной проверки, порядок построения выборки и оценка ее результатов.

• *Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете.* Приведены виды оценочных значений, к которым относятся в бухгалтерском учете резервы и фонды; рассмотрены аудиторские процедуры проверки оценочных значений в бухгалтерском учете; определены действия аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей по анализу результатов проверки оценочных значений.

• *Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита.* Приведены основные требования к раскрытию операций со связанными сторонами; установлены порядок действий аудиторской организации по выявлению операций со связанными сторонами и методика проверки операций со связанными сторонами; определены подходы по оценке результатов проверки операций со связанными сторонами и последующие действия аудиторской организации.

• *Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты.* Даны определения отчетной даты, даты подписания аудиторского заключения, а также событий, произошедших после отчетной даты; приведены порядок действий и ответственность аудиторской организации при оценке событий, произошедших после отчетной даты, но до даты подписания аудиторского заключения, а также порядок действий аудиторской организации по выявлению и оценке событий после даты подписания аудиторского заключения.

• *Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица.* Определены основные требования к аудиторским процедурам, позволяющим установить способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно; приведены особенности содержания аудиторского заключения при наличии существенного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

• *Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя.* Приведен порядок обращения аудиторской организации за получением разъяснений от руководства аудируемого лица, использования разъяснений руководства аудируемого лица для получения аудиторских доказательств; изложен порядок документального оформления разъяснений руководства аудируемого лица.

• *Использование результатов работы другой аудиторской организации.* Определены основы взаимодействия основной и другой аудиторских организаций при проведении аудита субъектов хозяйствования, имеющих в своем составе структурные подразделения без статуса юридического лица; установлены действия основной аудиторской организации при использовании результатов работы другой аудиторской организации; регламентирован порядок отражения в аудиторском заключении результатов работы другой аудиторской организации.

• *Использование результатов работы внутреннего аудита.* Определены требования к назначению эксперта и порядок использования результатов работы эксперта; приведено описание возможности использования результатов работы внутреннего аудита; определены возможности использования результатов работы внутреннего аудита; описаны основы взаимодействия аудиторской организации (аудитора) со службой внутреннего аудита аудируемого лица.

• *Использование результатов работы эксперта.* Определены требования к назначению эксперта, порядок использования результатов его работы.

• *Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности.* Дано понятие «аудиторское заключение»; приведены требования к аудиторскому заключению; определены основные реквизиты (элементы) аудиторского заключения; дано понятие безусловно положительного аудиторского заключения; рассмотрена сущность модифицированного аудиторского заключения; приведено описание обстоятельств, которые могут привести к выражению мнения, не являющегося безусловно положительным; приведены

критерии по модифицированным аудиторским заключениям (условно положительному, отрицательному, отказу от выражения аудиторского мнения).

- *Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность.* Регламентированы действия аудиторской организации в отношении прочей информации в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую отчетность; описаны действия аудиторской организации при выявлении противоречий между проверенной бухгалтерской отчетностью и прочей информацией.

- *Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита.* Регламентированы общие принципы подготовки письменной информации; определены требования к содержанию письменной информации; установлен порядок подготовки письменной информации.

- *Отчет аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию.* Определены основные принципы подготовки отчета аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию; изложен порядок и особенности оформления аудиторской организацией отчета по специальному аудиторскому заданию.

- *Проверка прогнозной финансовой информации.* Определены цели и принципы проверки прогнозной финансовой информации; установлены порядок ее проверки, требования к форме и содержанию отчета аудиторской организации по результатам проверки прогнозной финансовой информации.

- *Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности.* Рассмотрены экологические вопросы и их влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица; приведены порядок изучения и оценка важности экологических вопросов для достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица; изложена оценка влияния экологических вопросов на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

- *Сопутствующие аудиту услуги.* Приведены определение и классификация сопутствующих аудиту услуг; установлены основные требования, предъявляемые к аудиторским организациям при оказании сопутствующих аудиту услуг; регламентированы требования к порядку документального оформления оказания сопутствующих аудиту услуг.

- *Особенности аудита субъектов малого предпринимательства.* Изложены особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъектов малого предпринимательства, оказывающих влияние на проведение их аудита; определены особенности планирования аудита субъектов малого предпринимательства; изложены особенности получения аудиторских доказательств в ходе аудита субъектов малого предпринимательства.

- *Внутренний контроль качества аудита.* Приведены требования по обеспечению качества аудита; установлены требования по обеспечению внутренней системы контроля качества аудита и порядок контроля качества работы в ходе аудиторской проверки; отдельно рассмотрены некоторые принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита, осуществляемые аудиторской организацией (аудитором – индивидуальным предпринимателем), привлекающей к работе других аудиторов.

- *Оценка риска и внутренний контроль в условиях компьютерной обработки данных.* Рассмотрены риски, возникающие вследствие использования аудируемым лицом системы компьютерной обработки данных; изложена система внутреннего контроля в условиях компьютерной обработки данных; приведены процедуры проверки аудиторской организацией надежности внутреннего контроля за системой компьютерной обработки данных.

- *Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские услуги.* Регламентированы общие принципы, обязательные для соблюдения при оказании аудиторских услуг; установлены требования к профессиональному поведению аудиторов и аудиторских организаций (данные принципы являются базовыми и не направлены на решение всех этических проблем, которые могут возникнуть в ходе оказания аудиторских услуг).

Наряду с правилами аудиторской деятельности разработаны и утверждены следующие документы:

- форма аудиторского заключения о фактическом формировании уставного фонда коммерческой иностранной организации и форма аудиторского заключения о фактическом формировании уставного фонда коммерческой совместной организации;

- программа квалификационных экзаменов на право получения квалификационного аттестата аудитора;

- глоссарий аудиторских терминов; рекомендации по определению уровня существенности в аудите, документированию аудита, аудиторской выборке и другим процедурам выборочной проверки, оценке аудиторского риска.

Для обеспечения единообразия и снижения трудозатрат при разработке внутрифирменных правил аудиторской деятельности Министерством финансов Республики Беларусь разработаны следующие официальные документы:

- рекомендации по оценке аудиторского риска и надежности системы внутреннего контроля;
- рекомендации по определению уровня существенности в аудите;
- рекомендации по документированию аудита;
- рекомендации по аудиторской выборке и другим процедурам выборочной проверки.

Аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели вправе разрабатывать внутренние правила аудиторской деятельности, которые не могут противоречить республиканским. При этом требования внутренних правил аудиторской деятельности не могут быть ниже требований республиканских.

Аудиторские организации и аудиторы – индивидуальные предприниматели в соответствии с требованиями отечественного законодательства вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с республиканскими правилами аудиторской деятельности.

В случае отсутствия республиканских правил аудиторской деятельности в какой-либо области аудита при разработке правил аудиторской организации можно руководствоваться международными стандартами аудита, правилами (стандартами) аудиторской деятельности других фирм, учитывая при этом особенности проведения аудита в Республике Беларусь.

В контрольном состоянии информация о принятых Министерством финансов Республики Беларусь нормативных правовых актах по организации, проведению и контролю приведена на сайте www.minfin.gov.by.

Тема 4. ПОДГОТОВКА, ПЛАНИРОВАНИЕ И ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

План

1. Планирование аудита.
2. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита. Договор оказания аудиторских услуг.
3. Оценка организации и состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
4. Существенность и аудиторский риск.
5. Аудиторская выборка.
6. Аналитические процедуры.
7. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения.
8. Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства.
9. Использование результатов работы экспертов.
10. Использование результатов работы других аудиторов и взаимодействие с ними.
11. Рабочая документация аудитора.
12. Внутренний контроль качества аудиторской проверки.
13. Особенности проведения аудита в условиях применения ПЭВМ.

4.1. Планирование аудита

Анализ экономической литературы и общение с практиками аудита свидетельствуют о различных критериях, положенных в основу классификационного признака того или иного этапа аудита. В ряде случаев это объясняется тем, что, например, планирование осуществляется как при подготовке аудита на первоначальной стадии, так и в ходе непосредственного аудита в связи с выявлением обстоятельств, которые не были учтены при разработке плана аудита. Условно можно выделить следующие этапы аудита:

- планирование аудита;
- подготовка к аудиту;
- непосредственное проведение аудита;
- составление и представление аудиторского заключения.

В соответствии с правилом аудиторской деятельности «Планирование аудита», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. № 81 (в редакции от 24 марта 2008 г. № 41), планирование является начальным этапом проведения аудита и состоит из разработки общего плана аудита с указанием ожидаемого объема работ и сроков проведения аудита, а также аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудитором объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта, их исполнителей.

Проверяющий должен четко спланировать свою работу, выполнить необходимые контрольные процедуры и отразить результаты своей работы. Объем необходимого планирования зависит от размера и характера деятельности организации, ее организационной структуры, а также от организации и методики ведения учета хозяйственных операций и особенностей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Цель планирования аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в организации – установить средства решения задачи подтверждения достоверности проверяемой отчетности, обеспечить качественное проведение аудита, определить наиболее важные направления аудита и способствовать более эффективному распределению обязанностей среди аудиторов, проводящих проверку.

Планирование аудита предполагает, что аудитор уже ознакомлен с характером деятельности и технологическими особенностями хозяйствования проверяемой организации, ее организационной структурой,

учетной политикой, финансовым положением и организацией внутреннего контроля. Обязательно учитываются события и операции, оказывающие существенное влияние на финансовую отчетность.

На стадии планирования аудита важно определить наиболее важные направления его проведения, объем и перечень работ, сроки их проведения и осуществить распределение обязанностей среди аудиторов, проводящих аудиторскую проверку.

Большинство зарубежных аудиторских фирм процесс планирования аудита разбивают на следующие фазы:

- получение исходной информации о хозяйственном субъекте;
- проведение финансового анализа;
- выделение критических позиций, подлежащих проверке (определение границ существенности; определение проверочных позиций, внутреннего риска, факторов, влияющих на риск; оценка степени риска; группировка рисков по критериям; оценка условий контроля);
- разработка программы проведения проверки;
- определение степени риска и стратегии проверки;
- документальное оформление планирования [77].

Отдельные фазы планирования проверки хозяйственно-финансово-вой деятельности организации взаимосвязаны между собой. Изначально планируются сбор исходной информации о деятельности субъекта хозяйствования и ее анализ. На основании проведенного предварительного анализа результатов деятельности, состояния учета и контроля определяют критические позиции, уровень аудиторского риска и разрабатывают стратегию проверки. Планирование как процесс совершается непрерывно до момента окончания проверки и подготовки аудиторского заключения. План и программа аудита бухгалтерской отчетности, составленные на основе предварительной оценки состояния хозяйственной деятельности, учета и контроля в организации, в дальнейшем корректируются с учетом результатов проверки.

В планировании аудиторской проверки бухгалтерского учета и отчетности Дж. К. Робертсон выделяет следующие этапы: выбор клиентов, письменное соглашение, ознакомление с бизнесом клиента, назначение сотрудников, оценка качества управления [65, с. 100].

Ученые Э. А. Аренс и Дж. К. Лоббек выделяют шесть этапов планирования аудита бухгалтерской отчетности: предварительное планирование, сбор общих сведений о клиенте, сбор информации о правовых обязательствах клиента, оценка существенности погрешностей и риска контроля, разработка общего плана аудита и программы аудита [4, с. 192].

Этапы планирования аудита бухгалтерской отчетности, выделенные Э. А. Аренсом и Дж. К. Лоббеком, ближе к практике отечественного аудита.

При планировании и подготовке проверки, считает П. И. Камышанов, аудитор обязан определить ее важнейшие направления исходя из особенностей деятельности проверяемой единицы; получить сведения о формах и методах организации управления, учета, внутрихозяйственного контроля; определиться в выборе формы выводов и заключений; наметить объекты проверок и исследования; предварительно оценить эффективность функционирования систем управления и контроля; рассмотреть систему внутреннего контроля и установить степень своего доверия к ней; определить наиболее продуктивный способ организации аудита; установить, какие меры были приняты для выполнения рекомендаций предыдущей ревизии [18, с. 48].

По мнению В. П. Суйца и Н. Б. Смирнова, планирование аудиторской проверки позволяет своевременно и системно провести аудит бухгалтерской отчетности, законности и достоверности коммерческих и финансово-хозяйственных операций и правильности их отражения на счетах бухгалтерского учета. Они считают, что планирование позволяет получить информацию о структуре управления компании и особенностях ее хозяйственной деятельности; обязательствах клиента перед другими субъектами хозяйствования; состоянии бухгалтерского учета и степени достоверности отчетности; эффективности системы внутреннего контроля и риске, связанном с ее низкой надежностью; объеме, типе, содержании и времени проведения контрольных тестов; общих издержках аудита; уровне материальности аудиторского риска. Планирование проверки также позволяет до ее начала добиться взаимопонимания с клиентом [72, с. 39].

Ученый В. Я. Соколов утверждает, что в практике работы аудиторских фирм общее планирование принято делить на два этапа. На первом этапе проводится изучение и описание проверяемой организации и определение основных параметров будущей проверки, на втором – разрабатывается стратегия проверки и составляется подробное описание всех предстоящих работ.

На стадии планирования аудитор не проверяет данные, получаемые от организации. Его работа сводится к сбору информации и ее документированию. На начальном этапе планирования аудитор, как правило, подготавливает следующие отчеты: описание бизнеса проверяемой организации; описание методик бухгалтерского учета в проверяемой организации; описание автоматизированной системы управления и обработки данных в проверяемой организации; описание структуры и состояния системы внутреннего контроля; краткий анализ финансовой отчетности проверяемой организации. Составляя такие отчеты, аудитор аккумулирует информацию о клиенте и одновременно формирует досье на него [67, с. 65–71].

В правиле аудиторской деятельности Республики Беларусь «Планирование аудита» рассматривается планирование аудита как непрерывный процесс, обновляемый по мере выполнения отдельных пунктов плана (например, после выполнения процедур оценки риска существенных искажений уточняются запланированные к проведению процедуры проверки по существу) [49].

Процесс планирования неотделим от процесса проведения аудита и включает в себя:

- предварительное планирование;
- разработку общей стратегии аудита;
- составление плана аудита;
- внесение изменений в план в ходе аудита;
- осуществление руководства и контроля;
- документирование действий, связанных с составлением и изменениями стратегии и плана аудита.

Процесс планирования начинается с подготовительной работы по аудиторскому заданию. До заключения договора оказания аудиторских услуг аудиторская организация обязана:

- убедиться в том, что сохраняет независимость по отношению к аудируемому лицу и (или) заказчику аудита и способна принять аудиторское задание;
- обсудить с заказчиком объект и цель аудита, а также этапы его проведения;
- получить с согласия аудируемого лица информацию, необходимую для понимания его финансовой и хозяйственной деятельности и оказывающую влияние на данные его бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- оценить возможность проведения аудита у данного аудируемого лица и по результатам такой оценки принять решение о его проведении либо обоснованно отказаться.

Разработка общей стратегии аудита на основе результатов предварительного планирования включает:

- установление характеристик аудиторского задания, влияющих на его объем (вид аудита; применяемые основы бухгалтерской (финансовой) отчетности, подлежащей аудиту; структура аудируемого лица; требования законодательства к осуществляемым аудируемым лицом видам деятельности и т. д.);
- определение итоговых и промежуточных документов по результатам аудита и сроков их предоставления;
- рассмотрение важных факторов, которые оказывают влияние на ход аудита.

К факторам, влияющим на ход аудита, относятся:

- установленный уровень (уровни) существенности;
- выявленные на этапе предварительного планирования участки бухгалтерского учета и отчетности, наиболее подверженные риску существенных искажений;
- предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля аудируемого лица;
- специфические особенности финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица и его бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При разработке общей стратегии аудита учитываются:

- накопленный опыт работы с данным аудируемым лицом и наличие специалистов, обладающих таким опытом;
- характер средств контроля аудируемого лица;
- наличие службы внутреннего аудита и возможности использования ее работы;
- необходимость использования результатов работы других аудиторских организаций в случае проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, включающей показатели обособленных структурных подразделений;
- возможность использования аудиторских доказательств, полученных в ходе предыдущего аудита;
- влияние информационных систем учета на аудиторские процедуры, в том числе на доступность баз данных;
- соотношение планируемого объема и сроков проведения аудита со сроками подготовки промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- возможность общения с работниками аудируемого лица и доступность информации о деятельности аудируемого лица.

Общей стратегией аудита при необходимости определяются:

- работники аудиторской организации и эксперты, которые дополнительно будут привлекаться к проведению аудита некоторых участков отчетности, подверженных высокому риску искажений;
- этапы аудита, на которых наиболее целесообразно привлекать дополнительных специалистов или эксперта;
- работники аудиторской организации, которые будут проверять обособленные структурные подразделения аудируемого лица при их наличии.

После определения общей стратегии аудита аудиторская организация должна разработать и документально оформить план аудита.

План аудита базируется на общей стратегии аудита и начинает формироваться в период ее рассмотрения.

План аудита должен содержать:

- информацию о характере, сроках проведения и объеме процедур оценки рисков существенных искажений, которые выполняются на начальном этапе аудита;
- информацию о характере, сроках проведения и объеме аудиторских процедур в отношении проверки каждой существенной группы операций, остатков по счетам, раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- перечень других аудиторских процедур, выполняемых в соответствии с требованиями правил аудиторской деятельности.

В план обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо включать проверку существенных вопросов.

Кроме непосредственного аудита аудиторская организация должна планировать процедуры внутреннего контроля качества аудита. Характер, сроки и объем таких процедур зависят от размера и структуры аудируемого лица, вида аудита, уровня риска существенных искажений, опыта и квалификации работников, осуществляющих аудит. При этом в ходе аудита следует тщательно контролировать проведение проверки там, где имеется высокий риск существенного искажения.

Документирование должно охватывать все процессы планирования аудита (определение общей стратегии и составление плана аудита, внесение в них изменений и дополнений).

Документально оформленная общая стратегия аудита должна отражать основные решения, на основании которых разрабатывался план аудита (общий объем, сроки и порядок проведения аудита).

Документально оформленный план аудита должен раскрывать характер, сроки и объем запланированных процедур оценки рисков, а также объем запланированных на основе оценки рисков аудиторских процедур формальной проверки (по существу) по каждому существенному классу операций, сальдо счетов и раскрытию информации.

При внесении изменений и дополнений в общую стратегию и (или) план аудита необходимо документировать причины таких изменений и дополнений, а также последующие действия аудиторской организации.

Форма документов по общей стратегии и плану аудита разрабатывается аудиторской организацией самостоятельно и должна быть предусмотрена правилами аудиторской деятельности аудиторской организации. Содержание данных документов зависит от подходов аудиторской организации к планированию и проведению аудита с учетом обстоятельств каждого аудиторского задания.

При использовании стандартных бланков плана аудита аудиторская организация обязана адаптировать их применительно к каждому аудиторскому заданию.

Объем процедур, связанных с планированием, при проведении первичного аудита увеличивается в связи с тем, что у аудиторской организации отсутствует опыт работы с данным аудируемым лицом.

4.2. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита.

Договор оказания аудиторских услуг

Подготовка к проведению аудита включает в себя определение объема аудиторской проверки и стоимости ее проведения, заключение договора на оказание аудиторских услуг. Договору может предшествовать письмо-обязательство аудитора – индивидуального предпринимателя или аудиторской организации о согласии на проведение аудита.

Письмо-обязательство составляется в случае обращения заказчика аудиторских услуг в аудиторскую организацию (к аудитору – индивидуальному предпринимателю) в письменной форме с предложением о проведении аудиторской проверки. В обращении должна быть представлена исчерпывающая информация о клиенте: полное его наименование; дата и номер государственной регистрации; виды деятельности; состав учредителей, участников и собственников имущества; юридический и фактический адреса и др.

Согласно статье 405 Гражданского кодекса Республики Беларусь такое предложение называется офертой. Офертой признается адресованное одному или нескольким конкретным лицам предложение, достаточно определенное и выражающее намерение лица, сделавшего предложение, считать себя заключившим договор с адресатом, которым будет принято предложение.

Оферта должна содержать существенные условия договора.

Оферта связывает направившее ее лицо (заказчика аудиторских услуг) с адресатом (аудиторской организацией или аудитором – индивидуальным предпринимателем) в момент ее получения.

В случае если заказчик аудиторских услуг изменил решение в части проведения аудиторской проверки с помощью определенной аудиторской организации, он направляет данной аудиторской организации или аудитору извещение об отзыве оферты. Если извещение об отзыве оферты поступило ранее или одновременно с самой офертой, она считается не полученной аудиторской организацией (аудитором – индивидуальным предпринимателем).

Получив письменное предложение о проведении аудита (оферту), аудиторская организация (аудитор – индивидуальный предприниматель) должна дать на него ответ. В международной практике проведения аудита такой ответ получил наименование «Письмо-обязательство аудитора перед клиентом». Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 106 (в редакции от 5 февраля 2003 г. № 14; от 24 сентября 2007 г. № 140) и правилом аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг» утверждена примерная форма письма-обязательства о согласии на проведение аудита. Форма и содержание письма-обязательства определяются необходимостью включения в него сведений в соответствии с особенностями оказания аудиторских услуг.

Письмо-обязательство направляется заказчику аудиторских услуг с целью документального подтверждения правильности понимания им условий предстоящего договора. Практика показывает, что отдельные

должностные лица проверяемого субъекта предпринимательской деятельности зачастую не всегда четко и ясно понимают цели и задачи аудиторской проверки, не представляют, какие действия потребуются от них, не осознают степени ответственности за представленную для проверки документацию, устную информацию. Поэтому во избежание конфликтов в процессе проведения аудита необходимо все эти вопросы разъяснить заказчику аудиторских услуг до начала проверки, а может, и до момента заключения договора оказания аудиторских услуг.

Письмо-обязательство, направленное заказчику, подтверждает согласие аудитора или аудиторской организации на проведение аудита; понимание аудитором поставленной перед ним задачи на проведение аудита, степени ответственности перед клиентом.

Основное содержание письма составляют:

- описание объектов аудита, которые будут подвергнуты проверке;
- установление границ аудита, включая ссылки на действующие нормативные правовые акты, инструктивные материалы, правила аудиторской деятельности;
- определение целей аудита;
- указание на необходимость проведения тестов проверки достоверности и достаточности учетной информации и состояния внутреннего контроля;
- определение риска невыявления существенных неточностей или ошибок в учете из-за большого объема подлежащих аудиту документов и, с учетом этого, выборочного характера аудиторских процедур;
- информация о сопутствующих аудиту услугах, которые имеет возможность оказать аудитор или аудиторская организация;
- распределение ответственности и обязанностей между аудиторами и должностными лицами аудируемой организации.

Под ответственностью аудитора понимаются его моральные и материальные обязательства перед клиентом. Она определяется действующим законодательством Республики Беларусь и договором оказания аудиторских услуг.

Ответственность клиента заключается в его обязательстве представлять достоверную и полную информацию для аудита, обеспечивать свободный доступ к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки.

Как правило, письмо-обязательство о согласии на проведение аудита направляют заказчику аудиторских услуг при первоначальном аудите. В случае повторного аудита такое письмо направляется заказчику лишь в следующих случаях:

- при изменении состава должностных лиц проверяемой организации, специалистов, несущих ответственность за организацию и состояние бухгалтерского учета и составление отчетности;
- при изменении или пересмотре сроков, размеров гонорара, оказываемых услуг и других значимых условий аудиторской проверки;
- при существенных изменениях в действующем законодательстве, изменении видов и масштабов деятельности постоянного клиента (заказчика аудиторских услуг);
- при наличии серьезных разногласий с должностными лицами проверяемой организации по вопросам понимания объектов и масштаба аудита, ограничений аудиторской деятельности, степени ответственности специалистов клиента за представляемую документацию, отчетность и другие материалы, необходимые для проверки.

Правоотношения, возникающие между сторонами при проведении аудита, регулируются соответствующим договором оказания аудиторских услуг. Его содержание, а также порядок взаимоотношений аудиторских организаций и аудиторов – индивидуальных предпринимателей (исполнителей услуг), а также субъектов предпринимательской деятельности (заказчиков аудиторских услуг) на стадии подготовки и заключения такого договора определены законом об аудиторской деятельности требованиями Гражданского кодекса Республики Беларусь и правилом аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг». Договор оказания аудиторских услуг существенно отличается от иных гражданско-правовых договоров, например, договоров подряда и др., так как в его содержании незримо присутствуют интересы третьей стороны – пользователей финансовой отчетности.

Статья 9 закона об аудиторской деятельности устанавливает, что договор оказания аудиторских услуг должен заключаться в письменной форме с обязательным содержанием следующих разделов:

- предмет договора;
- сроки выполнения аудиторских услуг;
- стоимость оказываемых аудиторских услуг;
- права и обязанности сторон; ответственность сторон за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных договором;
- иные условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Подготовка к заключению договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью заказчика и принятия решения о возможности оказания аудиторских услуг (получение копии письма-обязательства от заказчика с положительным решением о проведении аудиторской проверки). В этот период необходимо определить трудоемкость и с ее учетом – стоимость, а также сроки оказания аудитор-

ских услуг. Для решения этих задач аудитором проводится преддоговорное обследование заказчика. С этой целью аудитор (представитель аудиторской организации) выезжает к заказчику для беседы и общего ознакомления с документацией. Такое обследование ввиду его непродолжительности иногда оказывается слишком поверхностным и не способствует достижению цели. Для более тщательного обследования клиенту может быть предложено заполнить преддоговорный тест-запрос.

Заполняет тест-запрос бухгалтер организации, а аудитор может получить необходимую на данном этапе информацию, что значительно упростит проведение аудита, сократит его сроки, поможет избежать необоснованного увеличения объемов проверки и, следовательно, завышения стоимости ее проведения.

Договор может носить разовый (однократное оказание аудиторских услуг) или долгосрочный (неоднократное оказание аудиторских услуг в течение определенного периода времени) характер.

В преамбуле договора после указания его наименования и номера, места и даты подписания указываются информация об исполнителе и заказчике, фамилии, имена и отчества должностных лиц, подписавших договор от имени исполнителя и заказчика. В части исполнителя должны быть также указаны номер и дата лицензии на осуществление аудиторской деятельности, наименование органа государственного управления, выдавшего ее. Кроме того, здесь же приводится информация о периоде, за который проводится аудит, и сроках его проведения в соответствии с заключенным договором.

Структура конкретных договоров может несколько различаться, однако их форма в целом должна соответствовать общепринятой в Республике Беларусь с учетом требований, содержащихся в Гражданском кодексе Республики Беларусь, законе об аудиторской деятельности, правилах аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг».

В предмете договора указывается вид аудиторских услуг и дается характеристика масштаба аудита, включая ссылку на действующее законодательство, правила аудиторской деятельности, нормативы и другие аналогичные документы. Понятие «масштаб аудита» включает в себя необходимый объем и глубину проверки, состав, количество и объем аудиторских процедур.

В целях избежания конфликтных ситуаций по вопросу полноты проверки при сдаче материалов аудита (аудиторского заключения) заказчику при подписании акта сдачи-приемки работ эта часть договора должна быть максимально детализирована.

Содержание проверки (предмет договора), конечно же, зависит от вида аудита – инициативного или обязательного. Если аудит инициативный, то содержание проверки полностью зависит от пожеланий заказчика услуг, а если обязательный – вопросы проверки определены соответствующим органом государственного управления. Так, постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 10 мая 2001 г. № 50 утвержден примерный перечень вопросов, подлежащих проверке в ходе обязательного аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В случае если исполнение договора будет осуществляться аудитором, не состоящим в штате аудиторской организации, в соответствии с договором подряда, об этом необходимо сделать оговорку в данном разделе договора оказания услуг. На этот аспект обращает внимание статья 734 Гражданского кодекса Республики Беларусь: «...если иное не предусмотрено договором возмездного оказания услуг, исполнитель обязан оказать услуги лично».

Далее в договоре необходимо определить сроки выполнения работ с указанием их начала и окончания. В этом разделе целесообразно предусмотреть следующий аспект: если сроки, указанные в договоре, в процессе проверки окажутся не реальными к исполнению, исполнитель (аудиторская организация) должен проинформировать об этом заказчика в письменном виде в трехдневный срок с аргументацией причин нарушения условий договора.

Раздел «Права и обязанности сторон» должен содержать перечни и характеристики обязательств, принимаемых на себя каждой из сторон.

При этом перечень обязательств заказчика должен включать следующие положения:

- предоставление аудиторам возможности доступа к каким бы то ни было записям, документации и другой информации, запрашиваемой аудиторами в связи с проведением аудита; создание аудиторам условий для своевременного и качественного проведения проверки;
- соглашения, касающиеся привлечения к проверке внутренних аудиторов или использования материалов их проверок;
- отказ от каких-либо действий, предпринимаемых с целью оказания влияния на мнение аудитора;
- своевременное устранение выявленных исполнителем нарушений законодательства Республики Беларусь, установленного порядка ведения бухгалтерского учета и (или) составления бухгалтерской отчетности, представления по запросам аудиторов разъяснений и объяснений в устной и (или) письменной форме;
- другие положения с учетом сложившихся взаимоотношений с исполнителем.

В правах заказчика следует предусмотреть возможность получения от исполнителя информации об актах законодательства Республики Беларусь, на основе которых делаются его замечания и выводы в аудиторском заключении, а также право отказа от услуг, оказываемых исполнителем, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения им своих обязательств либо право требования от аудиторской организации замены аудитора. При одностороннем отказе от услуг аудиторской организации должно быть выполнено требование части 1 статьи 736 Гражданского кодекса Республики Беларусь, а именно: «...заказчик вправе отказаться от договора возмездного оказания услуг при условии оплаты исполнителю фактически понесенных им расходов».

Перечень обязательств исполнителя услуг (аудитора) должен включать следующее:

- соблюдение условий конфиденциальности информации, полученной в ходе оказания аудиторских услуг, а также неиспользование ее в своих интересах или интересах третьих лиц;
- соблюдение требований к качеству проверки в соответствии с законодательными нормами, правилами аудиторской деятельности и другими инструктивными материалами, действующими в Республике Беларусь;
- оказание услуг лично, если иное не предусмотрено условиями договора;
- обеспечение сохранности документов, полученных от заказчика;
- отказ от проведения аудита в случае непредставления заказчиком документов, необходимых для его проведения;
- требования по качественному проведению аудита и оказанию сопутствующих ему услуг;
- представление заказчику информации о невозможности своего участия в проведении аудита при наличии обстоятельств, предусмотренных законодательством.

Наряду с этим в договоре должны быть предусмотрены и права аудитора:

- самостоятельно определять формы и методы проверки;
- проверять у заказчика все бухгалтерские регистры, счета и другую документацию финансово-хозяйственной деятельности, активы и обязательства, фактическое наличие денежных средств, ценных бумаг, иного имущества и их соответствие данным бухгалтерского учета и отчетности;
- получать по письменному запросу у банков, налоговых и иных органов соответствующие сведения о финансово-хозяйственной деятельности заказчика, необходимые для исполнения договора;
- привлекать на договорной основе при осуществлении аудита специалистов иного профиля для проверки отдельных вопросов, требующих специальных знаний;
- получать разъяснения заказчика по вопросам, возникшим в ходе оказания аудиторских услуг.

Действующим законодательством предусмотрено также право аудиторской организации в одностороннем порядке отказаться от исполнения обязанностей по договору. Так, частью 2 статьи 736 предусмотрено, что «исполнитель вправе отказаться от исполнения обязательств по договору возмездного оказания услуг лишь при условии полного возмещения заказчику убытков».

В разделе договора о стоимости оказываемых аудиторских услуг указываются:

- стоимость аудиторских услуг и порядок ее определения;
- порядок и сроки оплаты аудиторских услуг.

Стоимость по каждому договору оказания аудиторских услуг определяется исходя из тарифа на аудиторские услуги и согласованного с субъектом хозяйствования объема работ по договору (трудоемкость оказания аудиторских услуг). Тарифы на аудиторские услуги (стоимость человеко-часа, человеко-дня) определяются исходя из плановой стоимости услуг на установленный период (планируемой выручки с учетом налога на добавленную стоимость) и планового фонда рабочего времени. Тарифы на оказание услуг рассчитываются в соответствии с Инструкцией о порядке формирования тарифов на аудиторские услуги, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 30 апреля 2002 г. № 94 (в редакции постановления от 19 июня 2003 г. № 131; от 24 мая 2004 г. № 135; от 4 декабря 2007 г. № 213). При формировании тарифов на услуги во время проведения обязательной аудиторской проверки размер прибыли на планируемый период определяется в размере не более 30% от фактической себестоимости оказываемых услуг. Стоимость оказываемых услуг определяется с помощью специального расчета, в основу которого положена калькуляция на оказание аудиторских услуг, разрабатываемая и утверждаемая в аудиторской организации на определенный период времени. Общее количество человеко-часов, необходимое для проведения аудита у данного клиента (определяется исходя из общего плана аудита), умножается на стоимость одного человеко-часа (исходя из плановой калькуляции). Полученная в соответствии с расчетом сумма услуг должна быть зафиксирована в Протоколе согласования цен, который является приложением к договору оказания аудиторских услуг.

Этот раздел договора подпадает в полном объеме под действие статьи 735 Гражданского кодекса Республики Беларусь, которая определяет следующее:

- заказчик обязан оплатить оказанные ему услуги в сроки в порядке, указанном в договоре возмездного оказания услуг;
- в случае невозможности исполнения, возникшей не по вине заказчика, услуги подлежат оплате в полном объеме, если иное не предусмотрено законодательством или договором возмездного оказания услуг;
- в случаях, когда невозможность исполнения возникла по обстоятельствам, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает исполнителю фактически понесенные им расходы, если иное не предусмотрено законодательством или договором возмездного оказания услуг.

Раздел «Ответственность сторон» содержит условия ответственности каждой из сторон. Целесообразно оговорить аспекты, за которые не несет ответственности та или другая сторона, т. е. указать перечень обстоятельств, наличие которых исключает ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств по договору.

В условиях ответственности заказчика должны содержаться следующие положения:

- ответственность за достоверность представляемой аудиторам информации;
- ответственность в случае невыполнения рекомендаций аудитора;
- ответственность за невыполнение обязательств по приемке и оплате работ и др.

В условиях ответственности аудиторской организации (аудитора) должны присутствовать такие аспекты:

- ответственность за качество предоставляемых услуг;
- ответственность за исполнение условий договора в установленные сроки;
- ответственность за соблюдение принципов аудита при оказании услуг, в том числе принципа конфиденциальности информации и др.

В этом же разделе необходимо рассмотреть порядок разрешения возникших в период оказания услуг или при сдаче работ споров и разногласий между заказчиком и исполнителем путем переговоров между сторонами договора либо в судебном порядке.

Кроме того, аудиторские организации иногда включают в договор пункты о предоставлении заказчику дополнительных, сопутствующих аудиту услуг, а также об оплате фактически выполненной работы аудитора в случае одностороннего расторжения договора заказчиком.

В договоре могут содержаться и иные условия, не противоречащие законодательству.

Договор подписывается представителями сторон, их подписи скрепляются печатями (при их наличии).

Дополнительные соглашения к договору оформляются в письменном виде, прилагаются к договору и являются его неотъемлемой частью.

Материалы аудиторской проверки по окончании ее проведения представляются клиенту – заказчику аудиторских услуг. Факт передачи материалов (аудиторского заключения) должен быть документально оформлен. С этой целью аудиторской организацией (аудитором) составляется акт сдачи-приемки выполненных работ, который подписывается сторонами договора.

В аудиторской организации должен вестись учет исполнения договоров оказания аудиторских услуг. С этой целью ведется Книга регистрации заключенных договоров оказания аудиторских услуг и Книга контроля за выполнением приказов о проведении аудиторских проверок.

4.3. Оценка организации и состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Аудитор должен дать оценку организации и состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекту предпринимательской деятельности, ставшего объектом аудита, с целью определения вероятности возникновения ошибок, влияющих на реальность и достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Результаты такой оценки позволяют качественно спланировать работу аудитора, определить содержание, масштаб и количество аудиторских процедур: чем выше оценка, тем меньше количество контрольных процедур, и наоборот, чем ниже оценка, тем она больше, с учетом того, что в период проведения проверки отчетности и документации клиента аудитор может столкнуться с определенными действиями его должностных лиц, которые можно квалифицировать как злоупотребления или ошибку в их действиях и которые оказывают существенное воздействие на аудиторскую стратегию.

Эффективно построенная система бухгалтерского учета должна обеспечить гарантию того, что финансовые операции и хозяйственные процессы правильно отражены по времени их совершения и зарегистрированы в полном объеме. Наряду с этим, она позволяет правильно определить объем совершенных операций в любой период времени, помочь правильно их представить, а также ограничить возможность появления умышленных нарушений и других злоупотреблений.

При контроле за организацией и состоянием бухгалтерского учета соблюдаются следующие аудиторские условия:

- бухгалтерские проводки составлены правильно, обработаны досконально и аккуратно;
- сохранность денежных средств и материальных ценностей в организации обеспечивается на должном уровне;
- применяемая в соответствии с учетной политикой организации форма учета является надежной, а сальдо счетов – реальными и достоверными.

Оценку работы внутреннего аудита необходимо проводить с использованием правила аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19 июня 2002 г. № 86 (в редакции от 17 сентября 2003 г. № 128; от 24 сентября 2007 г. № 140).

Система бухгалтерского учета в аудите – это совокупность конкретных форм и методов ведения бухгалтерского учета, обеспечивающих возможность для данного аудируемого лица учитывать свое имущество, обязательства и хозяйственные операции в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения в учетных регистрах на основании первичных документов [37].

Ознакомление с системой бухгалтерского учета аудируемого лица включает в себя изучение, анализ и оценку сведений о следующих сторонах хозяйственной деятельности аудируемого лица:

- об учетной политике и основных принципах ведения бухгалтерского учета;
- об организационной структуре подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- о распределении должностных обязанностей работников, принимающих участие в ведении бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- об организации подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции;
- о порядке отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, формах и методах обобщения данных таких регистров;
- о порядке подготовки периодической бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе данных бухгалтерского учета;
- о степени автоматизации ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- о сложных участках бухгалтерского учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности особенно высок;
- о средствах контроля, предусмотренных на отдельных участках системы бухгалтерского учета.

Система бухгалтерского учета аудируемого лица может считаться эффективной, если в ходе отражения хозяйственных операций выполняются следующие требования:

- хозяйственные операции в учете отражаются в тех периодах, к которым они относятся;
- хозяйственные операции в учете отражены в суммах, соответствующих первичным документам;
- хозяйственные операции правильно и в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;
- отражены детали хозяйственных операций, имеющих существенное значение для учета и отчетности;
- организация бухгалтерского учета препятствует злоупотреблениям.

Система внутреннего контроля в аудите – это совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством аудируемого лица в качестве средств для эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данного аудируемого лица надзор и проверку соблюдения требований законодательства; точности и полноты документации бухгалтерского учета; своевременности подготовки достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности; предотвращения ошибок и искажений; исполнения приказов и распоряжений руководства; обеспечения сохранности имущества аудируемого лица [38].

Для оценки системы внутреннего контроля и принятия решения, в какой мере на систему можно полагаться, аудиторская организация должна использовать аудиторские процедуры, называемые тестированием средств контроля, согласно правилу аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

В ходе первичной оценки надежности системы внутреннего контроля аудируемого лица аудиторская организация обязана принимать во внимание следующие моменты:

- следует проверять на предмет надежности средств контроля необходимую документацию аудируемого лица всего отчетного периода;
- при проверке необходимо уделить особое внимание тем периодам, в которых хозяйственная деятельность имела особенности или различия по сравнению с хозяйственной деятельностью, присущей для всего периода в целом;
- «низкая» оценка надежности всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля не исключает возможности «средней» или «высокой» оценки надежности других отдельных средств контроля.

В соответствии с действующим законодательством, регулирующим порядок осуществления аудиторской деятельности в Республике Беларусь, при использовании результатов работы внутреннего аудита ответственность за выданное аудиторское заключение в полном объеме несет аудиторская организация (аудитор – индивидуальный предприниматель).

4.4. Существенность и аудиторский риск

После изучения организации бухгалтерского учета и оценки надежности системы внутреннего контроля аудитору важно установить степень аудиторского риска. В общеупотребительном смысле слово «риск» (фр. *risque*, итал. *risco*) – это мера опасности потерять что-либо. Риск невозможно исключить, так как это объективно существующая величина, показывающая вероятность наступления определенных событий, влияющих на конечный результат, но его можно свести к минимуму.

Предпринимательский риск, в свою очередь, можно подразделить на риск заказчика аудиторских услуг и риск аудитора (аудиторской организации).

Под *риском заказчика* понимается вероятность оказания влияния не зависящих от аудитора обстоятельств деловой активности клиента на ухудшение его финансового положения, тогда как аудитор (аудиторская организация) подтвердил его устойчивость, т. е. аудитор подтвердил отчетность клиента, но фактически она содержала существенные ошибки и искажения.

Риск аудитора (аудиторской организации) – это вероятность того, что существует опасность возникновения конфликта между аудитором и клиентом независимо от результатов проведенного аудита и представленного аудиторского заключения. На это может повлиять ряд следующих факторов (обстоятельств):

- некорректная реклама деятельности аудитора;
- вероятность судебных исков по отношению к аудитору;

- сроки проведения аудита;
- конкурентоспособность аудитора;
- положение на рынке клиента и подверженность его финансового положения внешним факторам;
- финансовое состояние клиента;
- квалификация специалистов бухгалтерской службы и внутреннего контроля и др.

Предпринимательский риск аудитора заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом даже при условии, что представленное аудиторское заключение положительное. Такой риск зависит от следующих факторов:

- конкурентоспособности аудитора;
- недружественной рекламы деятельности аудитора;
- вероятности судебных исков по отношению к аудитору;
- финансового состояния клиента;
- характера операций клиента;
- компетентности администрации и учетного персонала клиента;
- сроков проведения аудита и т. д.

Под *аудиторским риском* понимают вероятность того, что аудитор сделает ошибочное заключение о достоверности финансовой отчетности.

Исходя из существующих в экономической литературе определений видов аудиторского риска их можно обобщить по трем направлениям (табл. 9).

Таблица 9. Обобщение видов аудиторского риска в экономической литературе

Источник	Виды аудиторского риска		
Д. Монтгомери (США)	Присущий риск	Контрольный риск	Риск необнаружения
Дж. Робертсон (США)	Риск неэффективности системы учета клиента	Риск неэффективности внутреннего контроля	Риск невыявления ошибок клиента аудиторами
SAS 300 (Англия)	Присущий риск	Контрольный риск	Риск необнаружения
А. Д. Шеремет, В. П. Суйц (Российская Федерация)	Чистый риск	Контрольный риск	Процедурный риск
Аудиторский стандарт (Российская Федерация)	Внутрихозяйственный риск	Контрольный риск	Риск необнаружения

Произведение значений трех видов аудиторского риска, приведенных в табл. 9, будет соответствовать уровню общего аудиторского риска. Определяется он как вероятность формирования неверного мнения и, как следствие, составление неправильного заключения по результатам проверки. Аудиторы понимают невозможность полного устранения риска, поэтому они установили приемлемый, с их точки зрения, уровень – 5% [13, с. 89–92]. Это означает, что пять из ста подписанных аудитором заключений содержат неверные сведения по спорным вопросам. Иногда в профессиональной литературе приводится показатель «уровень доверия», равный 95%, его называют «магической цифрой аудиторского риска» [13, с. 89–92]. Установление данного показателя на более низком уровне может отрицательно сказаться на конкурентоспособности аудиторской фирмы.

На уровень совокупного аудиторского риска оказывают влияние следующие факторы:

- масштаб хозяйственной деятельности клиента (чем больше объем операций в организации, тем шире должна использоваться его бухгалтерская отчетность и, соответственно, тем более приоритетным при установлении уровня риска является мнение пользователей о достоверности данной отчетности);
- организационно-правовая форма субъекта хозяйствования (бухгалтерские отчеты открытого акционерного общества пользуются большим доверием акционеров, чем закрытого, так как в них выше степень внутреннего контроля из-за наличия собственников, интересы которых не всегда совпадают и которые по этой причине вынуждены контролировать друг друга);
- структура капитала и наличие обязательств (если в отчетности показана большая сумма обязательств, то она будет более широко использоваться реальными и потенциальными кредиторами; именно кредиторы будут потребителями отчетных данных, на которых негласно ориентируются при установлении уровня риска).

С уровнем риска неразрывно связана проблема объема проверок на существенность операций, отраженных в бухгалтерском учете. Если высок риск выявления ошибки по какой-либо операции, то аудитор должен провести как можно больше детальных проверок для его снижения.

Общий аудиторский риск включает внутренний риск, контрольный риск и риск необнаружения.

Внутренний риск (ВР) – вероятность того, что данные балансового счета или отдельные хозяйственные операции не соответствуют действительности, так как содержат недостоверную информацию, которая сама по себе или вместе с другой недостоверной информацией по данным других балансовых счетов или хозяйственных операций искажают бухгалтерскую (финансовую) отчетность и статьи бухгалтерского баланса [60, с. 17].

Контрольный риск (КР) – вероятность того, что недостоверная информация не выявлена или своевременно не предупреждена системой внутреннего контроля [60, с. 17]. В этом случае независимый аудитор должен оценить эффективность системы внутреннего контроля с точки зрения ее способности предотвращать или обнаруживать ошибки. Для этого он должен ознакомиться со структурой и оценить эффективность работы как ее отдельных звеньев, так и в целом. Контрольный риск состоит из трех элементов: среды контроля, системы учета и средств контроля.

Понимая значение внутреннего и контрольного аудиторского рисков на уровне счетов и статей отчетности, аудитор определяет соответствующие значения риска необнаружения.

Риск необнаружения (РН) – вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности [60, с. 18]. Данный риск устанавливается в зависимости от проверяемых элементов: один – для запасов, второй – для дебиторов, третий – для основных средств и т. д.

На величину показателя оказывает влияние фактор повторности проверки. Если аудитор проводит проверку у клиента не в первый раз, то он лучше знаком с особенностями бизнеса и знает большинство «узких мест». Если же проверка проходит в первый раз, то риск необнаружения ошибки аудитором более высок.

Работа аудитора должна строиться таким образом, чтобы свести аудиторский риск к относительно низкому уровню.

Существенность в аудите – это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно правилу аудиторской деятельности Республики Беларусь «Существенность в аудите», утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 6 марта 2001 г. № 24 (в редакции постановления от 28 октября 2008 г. № 159), уровень существенности – совокупный размер допустимых искажений данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, который не оказывает влияния на качество решений, принимаемых пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании этой отчетности.

Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, принятые на ее основе. Существенность зависит от величины показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) ошибки, оцениваемой в случае ее пропуска или искажения.

Оценка существенности является предметом профессионального суждения аудиторской организации.

При разработке порядка определения уровня существенности аудиторская организация должна руководствоваться следующим:

- стремиться к снижению влияния субъективных факторов на форму выражения аудиторского мнения;
- учитывать многообразие видов деятельности (финансово-хозяйственных операций) аудируемых лиц;
- обеспечивать возможность рационального и эффективного использования устанавливаемого уровня существенности как с позиции трудоемкости аудита, так и с позиций надежной основы для принятия решений пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- обеспечивать единообразие принципов и расчетов, позволяющее аудиторам с разным опытом и квалификацией получать приблизительно одинаковые результаты.

При определении уровня существенности аудиторской организации необходимо:

- выбрать показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность аудируемого лица, для которых будет установлен уровень существенности (базовые показатели);
- установить уровень существенности для каждого из выбранных показателей (базовых показателей) или единый уровень существенности в целом для бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Приемлемый уровень существенности устанавливается аудиторской организацией при разработке плана аудита в целях выявления существенных с количественной и качественной точки зрения искажений.

При определении количественной стороны существенности аудиторская организация должна оценить, превосходят ли по отдельности и (или) в сумме обнаруженные и ожидаемые искажения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности установленный для этой отчетности уровень существенности.

При определении качественной стороны существенности аудиторская организация должна определить, имеют ли существенный характер отмеченные в ходе аудита несоответствия порядка совершения аудируемым лицом финансово-хозяйственных операций требованиям законодательства Республики Беларусь. Примерами качественных искажений являются:

- недостаточное или неадекватное описание (формирование) учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

- нарушения нормативных правовых актов Республики Беларусь, регулирующих деятельность аудируемого лица, несущественные по количественным признакам, но при этом существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на финансовое положение аудируемого лица.

Значение уровня существенности, определенное на этапе планирования аудита, факторы, повлиявшие на его величину, а также корректировку значения уровня существенности в ходе аудита, сопутствующие расчеты и подробную аргументацию необходимости таких корректировок аудиторская организация должна отражать в рабочей документации.

Аудиторской организации необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Так, ошибка при составлении бухгалтерской проводки в конце месяца может указывать на возможное существенное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Установленный аудиторской организацией уровень существенности применяется:

- при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;
- при оценке последствий искажений.

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость, т. е. чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот.

Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудиторской организацией при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Если в ходе аудита аудиторская организация определяет, что приемлемый уровень существенности выше, чем уровень, установленный на стадии планирования аудита, то аудиторская организация должна изменить характер, сроки проведения и объем запланированных процедур проверки по существу с целью снижения риска необнаружения существенных искажений.

4.5. Аудиторская выборка

В зависимости от определенной на стадии планирования величины существенности (материальности) и аудиторского риска необходимо выяснить, каким образом будет осуществляться процесс аудиторской выборки. Аудиторские проверки обычно проводятся по определенной выборке. Конечно, могут осуществляться и сплошные проверки, но лишь в некоторых особо важных сферах функционирования субъекта предпринимательской деятельности, в то время как для контроля за большинством финансовых операций и хозяйственных процессов используется выборка, что снижает затраты, связанные с проведением аудиторской проверки.

С целью регламентации порядка выборочной проверки разработано правило аудиторской деятельности «Аудиторская выборка», утвержденное постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 9 июля 2001 г. № 77 (в редакции постановления от 24 сентября 2007 г. № 140). В соответствии с этим документом, аудиторская выборка – это способ проведения аудита, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета аудируемого лица не сплошным порядком, а выборочно.

Важнейшим требованием, которое должно быть выполнено при формировании выборки, является обеспечение ее репрезентативности, т. е. представительности. Представительность выборки в аудите – это способность аудиторской выборки дать возможность аудитору сделать на ее основе правильные выводы о всей проверяемой совокупности. Аудиторская выборка, не отвечающая этому свойству, называется нерепрезентативной (непредставительной). Требование репрезентативности предполагает, что все элементы проверяемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Проверяемая совокупность для целей правил – это совокупность всех проверяемых на данном участке аудита элементов документации бухгалтерского учета. Для обеспечения репрезентативности аудитор должен использовать один из следующих методов:

- *Случайный отбор.* Предполагает использование таблиц случайных чисел. Процедура использования таблиц состоит из четырех этапов: установление нумерации для проверяемой совокупности; установление соответствия между таблицей случайных чисел и проверяемой совокупностью; определение порядка чтения и использования таблицы; выбор начальной точки. Каждому случайно выбранному номеру таблицы должен соответствовать конкретный элемент проверяемой совокупности.

- *Систематический отбор.* Предполагает отбор элементов через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится или на определенном числе элементов (например, отбирается каждый десятый документ из всех документов данной категории), или на стоимостной их оценке (например, отбирается элемент, составляющий сальдо, или оборот, на который приходится каждый следующий миллион рублей в совокупной стоимости элементов).

- *Комбинированный отбор.* Это комбинация различных методов случайного и систематического отбора.

Аудиторская организация может применять нерепрезентативную выборку, если профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности. Нерепрезентативная выборка может применяться при проверке отдельно входящей группы операций либо класса операций, по которым установлены возможные ошибки.

Если при проверке верности отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или средств системы контроля число элементов проверяемой совокупности невелико либо применение статистических методов неэффективно, то аудитору необходимо провести сплошную проверку.

Правила применяются как к выборкам, построенным статистическим методом, так и ко всем другим выборкам. Независимо от того, каким методом построена выборка, она должна обеспечить надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

Аудиторская выборка представляет собой метод проверки счетов или классов операций, при котором аудиторские процедуры применяются менее чем к 100% имеющихся в распоряжении аудитора элементов проверяемой совокупности. Для построения выборки аудитору необходимо определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской (финансовой) отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

Для определения порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор должен установить цели аудита и процедуры, позволяющие их достичь. После этого определяются возможные ошибки, количество и качество собираемых доказательств и устанавливается проверяемая совокупность.

Основное предъявляемое к выборке требование – это соответствие целям аудита. Выборка должна производиться наиболее эффективным и экономным способом, позволяющим ей достичь поставленных целей аудита.

При проведении выборки аудитор может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы (подсовокупности), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения проверяемой совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит.

Данная процедура называется стратификацией. Она позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудитора.

При определении размера (объема) выборки аудитор должен установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

Риск выборки заключается в том, что мнения аудитора по одному и тому же вопросу, составленные на основе выборочных данных и на основе изучения всей совокупности, могут отличаться. Риск выборки имеет место как при проверке системы контроля, так и при проверке верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

При проверке системы контроля и верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам различают риск первого и второго рода.

При проверке системы контроля:

- риск первого рода – это риск отклонения верной гипотезы, основанной на результатах выборки, свидетельствующих о ненадежности системы контроля, в то время как фактически она надежна;
- риск второго рода – это риск принятия неверной гипотезы, основанной на результатах выборки, свидетельствующих о надежности системы контроля, в то время как фактически она не надежна.

При проведении проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам:

- риск первого рода – это риск отклонения верной гипотезы, основанной на результатах выборки, свидетельствующих о наличии в проверяемой совокупности существенной ошибки, в то время как изучение каждого элемента совокупности показывает, что она такой ошибки не имеет;
- риск второго рода – это риск принятия неверной гипотезы, основанной на результатах выборки, свидетельствующих об отсутствии в проверяемой совокупности существенной ошибки, в то время как изучение каждого элемента совокупности обнаруживает существенную ошибку.

Риск отклонения верной гипотезы требует проведения дополнительных аудиторских процедур. Например, если аудитор на начальной стадии, основываясь на результатах выборки, приходит к выводу, что на счете содержится существенная ошибка, хотя в действительности это не так, то выполнение дополнительных аудиторских процедур и получение дополнительных аудиторских доказательств способствуют правильности выражения аудиторского мнения.

Риск принятия неверной гипотезы ставит под сомнение сами результаты работы аудитора.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже величина ошибки, которую аудитор согласен принять, тем больше размер выборки.

Размер допустимой ошибки устанавливается на стадии планирования в соответствии с выбранным уровнем существенности. Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

При проверке средств системы контроля допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от установленных аудируемым лицом процедур контроля, которую аудиторская организация определила на стадии планирования. Примерами проверки средств системы контроля могут служить проверки таких элементов внутреннего контроля, как санкционирование руководством аудируемого лица оплаты материальных ценностей и услуг сторонних организаций; сличение поступивших в организацию материалов по наименованию, количеству и качеству в натуре с данными сопроводительных документов; установление полноты отражения в учете операций по отгрузке продукции путем сопоставления накладных на отгрузку с выписанными счетами-фактурами.

При проверке верности отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам допустимой ошибкой является максимальная ошибка в сальдо или классе операций, которую аудиторская организация согласна допустить, чтобы совокупное влияние таких ошибок на весь процесс аудита позволило ей утверждать с достаточной степенью достоверности, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не содержит существенных ошибок. Примерами проверки сальдо и операций по счетам являются подтверждение оборотов и сальдо счетов бухгалтерского учета, записей в первичных документах; проверка правильности исчисления платежей, уплачиваемых с выручки, включая налог на добавленную стоимость, отнесения сумм этих платежей на расчеты с бюджетом и др.

Если аудитор полагает, что в проверяемой совокупности содержится ошибка, ему следует увеличить количество элементов выборочной совокупности для того, чтобы убедиться в том, что общая величина этих ошибок не превышает плановый размер допустимой ошибки. Малый размер выборки используется, если аудитор предполагает, что проверяемая совокупность свободна от ошибок.

По окончании выборки аудитор должен:

- проанализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
- экстраполировать, т. е. распространить полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;
- оценить риски выборки.

При анализе ошибок, попавших в выборку, аудитору следует установить их характер с точки зрения целей проверки и оценить ошибки, найденные в выборке, применительно к этим целям. Если поставленные цели не были достигнуты, то аудитор может провести другие аудиторские процедуры.

Аудитор может установить сущность, причину ошибок и их влияние на другие участки аудита. Анализируя обнаруженные ошибки, аудитор может прийти к выводу, что они носят общие черты, связанные с типом операций, временем возникновения ошибок и т. д. В этом случае аудитор может разбить проверяемую совокупность на подсовокупности по соответствующим признакам и проверять каждую из них отдельно, что позволит ему достичь более точных результатов.

Аудитору необходимо экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность. При этом методы распространения результатов выборки на всю совокупность должны соответствовать методам построения выборки. Так, если проверяемая совокупность была разбита на подсовокупности, то распространение проводится в отношении каждой из них.

Аудитору необходимо убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимой величины. Для этого сравнивается ошибка проверяемой совокупности, полученная посредством распространения, с допустимой ошибкой. Если первая ошибка превысит допустимую, следует повторно оценить риски выборки и, если они окажутся приемлемыми, расширить круг аудиторских процедур или применить аудиторские процедуры, альтернативные уже проведенным.

Все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов аудитор обязан отразить в своей рабочей документации.

4.6. Аналитические процедуры

Процедуры, связанные с аналитической проверкой, осуществляются на всех этапах проведения аудита. Согласно правилу аудиторской деятельности «Аналитические процедуры», утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 7 февраля 2001 г. № 9 (в редакции постановлений от 4 июля 2007 г. № 109; от 24 сентября 2007 г. № 140), аналитическая процедура – это анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемых лиц с целью выявления необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение их причин.

Применение аналитических процедур основывается на ожидании того, что между полученными аналитическими данными существуют связи. Наличие и исследование этих связей обеспечивают получение необходимых аудиторских доказательств о полноте, точности и действительности учетных данных.

Основными целями аналитических процедур являются:

- изучение деятельности заказчика;
- оценка финансового положения и перспектив развития аудируемого лица;
- выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности;
- сокращение числа детальных аудиторских процедур;
- выявление причин ошибок и искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На этапе планирования выполнение аналитических процедур способствует пониманию финансово-хозяйственной деятельности заказчика, определению областей потенциального аудиторского риска, выявлению аспектов деятельности аудируемого лица, о которых аудитор не был осведомлен, и может помочь определить необходимость, характер, время выполнения аудиторских процедур.

На завершающем этапе аудита аналитические процедуры способствуют выявлению в отчетности существенных искажений и других финансовых проблем. Выводы, сделанные в результате таких процедур,

позволяют прийти к заключению о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом или выявить области, требующие дополнительных аудиторских процедур.

В процессе проведения аудита могут применяться следующие аналитические процедуры:

- сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с плановыми (сметными) показателями аудируемого лица;
- сопоставление фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности со среднеотраслевыми данными;
- сопоставление финансовой и нефинансовой информации;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством и самим аудируемым лицом;
- другие виды аналитических процедур, в том числе учитывающие особенности организационной структуры аудируемого лица.

При сопоставлении фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с планом аудитор должен оценить методику планирования и убедиться в реальности планов, а также в том, что аудируемое лицо не изменило бухгалтерские показатели отчетного периода относительно плана.

При сопоставлении фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с данными предыдущих периодов аудитор может определить счета и хозяйственные операции, на которые следует обратить наибольшее внимание в связи с наличием необычных отклонений, при этом необходимо убедиться в идентичности методики ведения бухгалтерского учета, применяемой аудируемым лицом в сравниваемых периодах.

При сопоставлении показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица со среднеотраслевыми показателями аудитор получает возможность более точно анализировать деятельность этого аудируемого лица. При этом аудитору необходимо учитывать то, что аудируемые лица данной отрасли могут использовать разную учетную политику, что влияет на сопоставимость показателей.

При рассмотрении связей между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера (например, размер фонда оплаты труда и численность работающих) аудитору необходимо убедиться в точности используемых нефинансовых данных.

Расчет разного рода коэффициентов и процентного соотношения на базе отчетных и нормативных показателей бывает достаточно эффективным. Выбор коэффициентов, методов их расчета и периодов времени расчета производится на основании нормативных правовых актов или профессионального суждения самого аудитора.

Аналитические процедуры должны выполняться на протяжении всего процесса аудита. В процессе непосредственного проведения аудита при исследовании необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов аналитические процедуры могут выполняться в сочетании с другими аудиторскими процедурами. Выполнение аналитических процедур условно можно разделить на четыре основных этапа: определение целей, выбор вида, выполнение и анализ результатов выполнения.

Вид аналитических процедур зависит от целей их проведения, доступности и достоверности информации, необходимой для их проведения, вида деятельности аудируемого лица, профессионального суждения аудитора.

При выполнении аналитических процедур могут использоваться разнообразные методы – от простого сравнения до комплексного анализа, использующего математические и статистические методы. Выбор метода зависит от профессионального суждения аудитора.

Степень надежности и доверия, которое аудитор возлагает на результаты аналитических процедур, зависит от следующих факторов:

- от существенности рассматриваемых статей (например, остатки запасов существенны и аудитор не полагается только на аналитические процедуры при формировании выводов, однако, аудитор может полагаться только на аналитические процедуры для определения статей доходов и расходов, когда они по отдельности незначительны);
- от других аудиторских процедур, направленных на те же объекты аудита (например, другие процедуры, выполненные аудитором при анализе возможности погашения дебиторской и кредиторской задолженностей (такие, как прогноз последующих поступлений денежных средств), могут подтвердить или опровергнуть вопросы, возникающие в ходе выполнения аналитических процедур при сравнении сроков погашения задолженностей);
- от точности, с которой ожидаемые результаты аналитических процедур могут быть предсказаны (например, аудитор обычно ожидает большего постоянства при сравнении общей нормы прибыли от одного периода к другому по сравнению с соответствующими расходами);
- от использования нефинансовой информации при выполнении аналитических процедур (например, при проверке полноты отражения выручки от реализации могут быть использованы данные об отгрузке продукции в количественном измерении).

При принятии решения о способе получения необходимого уровня уверенности по конкретному бухгалтерскому документу аудитор должен помнить, что аналитические процедуры, как и другие аудиторские процедуры, могут одновременно иметь отношение и к другим бухгалтерским документам.

Когда аналитические процедуры выявляют несоответствие данных или существующих между ними связей, аудитор должен получить соответствующие объяснения и подтверждающие свидетельства и доказательства.

Объяснения, касающиеся необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов, должны быть получены от руководства и ответственных работников аудируемого лица. Их ответы должны быть подтверждены аудиторскими доказательствами. Кроме того, аудитор должен рассмотреть возможность проведения дополнительных аналитических процедур.

Результаты планирования, выполнения аналитических процедур, а также анализа необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов фиксируются в рабочей документации аудитора и служат основой для составления заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4.7. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения

В случае несоответствия данных или существующих между ними связей, установленных при осуществлении аналитических процедур, аудитор должен получить объяснения и подтверждающие свидетельства и доказательства. Международный операционный стандарт гласит: «Аудитор должен обладать полной и достоверной информацией, достаточной для выдачи обоснованных заключений» [21].

Объяснения, касающиеся необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, должны быть получены от должностных лиц работников проверяемой организации и подтверждены аудиторскими доказательствами.

Согласно правилу аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000 г. № 114 (в редакции постановлений от 16 июня 2004 г. № 93; от 24 сентября 2007 г. № 140), аудиторские доказательства – это информация, полученная аудиторской организацией при проведении аудита и позволяющая ей сделать выводы, на которых основывается аудиторское мнение. К аудиторским доказательствам относятся первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской (финансовой) отчетности, письменные разъяснения работников аудируемого лица, а также информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является оценкой качества аудиторских доказательств, их уместности в отношении конкретной предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также надежности такой предпосылки.

В процессе проведения аудита аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для формулирования обоснованных выводов, на которых основывается аудиторское мнение.

Аудиторской организации следует полагаться на аудиторские доказательства, которые являются скорее убеждающими, чем исчерпывающими, по своему характеру. При этом аудиторская организация может собирать аудиторские доказательства для подтверждения одной и той же хозяйственной операции или группы однотипных хозяйственных операций из различных источников или различного характера.

Аудиторская организация при формировании аудиторского мнения не обязана проводить проверку всех без исключения хозяйственных операций, поскольку выводы относительно правильности отражения остатков по счетам бухгалтерского учета, группы однотипных операций или надежности средств внутреннего контроля могут основываться на профессиональных аудиторских суждениях или процедурах, проведенных выборочным методом.

На суждение аудиторской организации о достаточности и надлежащем характере аудиторских доказательств влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины внутрихозяйственного риска на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности, остатков по счетам бухгалтерского учета и однотипных хозяйственных операций;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска средств контроля;
- значимость проверяемой статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- опыт, полученный в ходе проведения предыдущих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая обнаруженные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности или ошибки;
- источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств путем тестирования средств контроля аудиторская организация должна рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения предварительной оценки уровня риска средств контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудиторская организация собирает аудиторские доказательства, относятся:

- организация (устройство) систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее обнаружение и (или) предотвращение, а также исправление существенных искажений);

- функционирование (эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени).

При получении аудиторских доказательств с использованием процедур проверки по существу аудиторская организация должна рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестирования средств контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Предпосылки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности – это сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

- существование (наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности);
- права и обязательства (принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в бухгалтерской (финансовой) отчетности);
- возникновение (хозяйственная операция или событие, которое имело место в течение соответствующего периода и относится к деятельности аудируемого лица);
- полноту (отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета);
- стоимостную оценку (отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства);
- точное измерение (точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени);
- представление и раскрытие (объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например, в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например, стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе выполнения детальных тестов аудиторская организация может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке. Например, при проверке погашения дебиторской задолженности можно выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их получения (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств в зависимости от конкретной ситуации исходят из следующего:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
- аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудиторской организацией, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу. В подобных случаях аудиторская организация может обеспечить себе более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. Если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудиторская организация должна определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения таких аудиторских доказательств аудиторская организация должна модифицировать аудиторское заключение, выразив мнение, отличное от безусловно положительного, или отказаться от выражения мнения в соответствии с правилами аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Аудиторская организация получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур: инспектирования, наблюдения, запроса, подтверждения, пересчета, повторного выполнения, а также аналитических процедур.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или имущества.

В ходе инспектирования записей и документов аудиторская организация получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также эффективно-

сти системы внутреннего контроля. Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);
- документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Инспектирование имущества аудируемого лица предоставляет достоверные аудиторские доказательства относительно его существования, но необязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудиторской организацией процесса или процедуры, выполняемых другими лицами (например, наблюдение аудиторской организацией за инвентаризацией имущества и обязательств, осуществляемой работниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос представляет собой поиск информации в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудиторской организации сведения, которыми она ранее не располагала или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, получение подтверждения о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Повторное выполнение представляет собой самостоятельное выполнение аудиторской организацией контрольных процедур или применение средств контроля, которые выполнялись или применялись аудируемым лицом в рамках системы его внутреннего контроля.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудиторской организацией информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение их причин.

Информация о характере, временных рамках, объемах и результатах выполнения аудиторских процедур по сбору аудиторских доказательств, а также сделанные на их основе выводы документируются аудиторской организацией в соответствии с правилами аудиторской деятельности «Рабочая документация аудитора».

4.8. Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства

Аудиторская проверка представляет собой сложный и длительный процесс. Особое место в ней занимает проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета финансовых и хозяйственных операций, их соответствующей группировки в учетных регистрах и порядка составления отчетности. Бухгалтерская (финансовая) отчетность субъекта предпринимательской деятельности является важной составной частью информационного обеспечения системы управления.

Правилом аудиторской деятельности «Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 марта 2006 г. № 33 (в редакции постановления от 24 сентября 2007 г. № 140), установлены единые требования к действиям аудиторских организаций или аудиторов – индивидуальных предпринимателей при выявлении в ходе аудита искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также фактов несоблюдения законодательства Республики Беларусь.

Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности – это неверное отражение и (или) представление данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в связи с нарушением установленных правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности может возникнуть в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, совершенных заинтересованными лицами, руководством, работниками аудируемого лица или иными лицами. Разграничивающим фактором между недобросовестным действием и ошибкой являются намерения, лежащие в основе действий, приведших к искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности, т. е. их преднамеренность или непреднамеренность.

Недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности – искажение или неотражение числовых показателей, а также нераскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Несоблюдение законодательства – преднамеренные или непреднамеренные действия (бездействие) аудируемого лица (осуществленные от имени аудируемого лица руководством или работниками этого аудируемого лица), которые противоречат нормативным правовым актам, регулирующим хозяйственную и финансовую деятельность организаций и индивидуальных предпринимателей, ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности в Республике Беларусь. При этом аудиторская организация не рассматривает случаи нарушения законодательства со стороны руководства или работников, не имеющие отношения к хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Ошибка – непреднамеренное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются арифметические или логические ошибки в учетных записях и расчетах либо нарушение требований нормативных правовых актов в связи с их неверным пониманием.

В ходе аудита рассматриваются два типа преднамеренных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий:

- искажения, связанные с недобросовестным составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- искажения, возникающие в результате незаконного присвоения имущества.

Недобросовестное составление бухгалтерской (финансовой) отчетности возможно в случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов стремится необъективно отразить результаты финансово-хозяйственной деятельности.

Примерами недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;
- преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Незаконное присвоение имущества (присвоение денежных средств, материальных или нематериальных активов, оплата аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг и т. д.) также приводит к искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку отражается в бухгалтерском учете бухгалтерскими записями или документами, не соответствующими фактическим данным и операциям.

В связи с тем, что аудит обеспечивает разумную, но не абсолютную гарантию достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, вызванные как недобросовестными действиями, так и ошибками, не будут обнаружены, несмотря на то, что аудит был надлежащим образом спланирован и проводился в точном соответствии с республиканскими правилами аудиторской деятельности.

Риск необнаружения существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искажений в результате ошибок, так как недобросовестные действия, как правило, подразумевают наличие специально разработанных мер, направленных на их сокрытие (например, подделка документов, намеренное неотражение хозяйственных операций или целенаправленное искажение сведений, предоставляемых аудиторской организации).

Недобросовестные действия выявляются сложнее при наличии сговора заинтересованных лиц, руководства и работников аудируемого лица или иных лиц.

Риск необнаружения недобросовестных действий руководства аудируемого лица намного выше, чем риск необнаружения недобросовестных действий его работников, так как руководство и заинтересованные лица занимают положение, дающее им возможность обходить процедуры контроля, предназначенные для предотвращения аналогичных недобросовестных действий работников (например, руководство аудируемого лица может отдать распоряжение отразить в учете ту или иную хозяйственную операцию или сокрыть ее).

При планировании аудита аудиторской организации необходимо учитывать вероятность того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица может быть подвержена существенным искажениям, возникающим в результате ошибок или недобросовестных действий, поэтому следует обратить особое внимание на следующие вопросы:

- на каких участках бухгалтерского учета аудируемого лица наиболее вероятно возникновение ошибок;
- выполнение каких требований законодательства обязательно для аудируемого лица в соответствии с особенностями его деятельности;
- невыполнение каких нормативных правовых актов может стать причиной прекращения или приостановления деятельности аудируемого лица;
- как руководство аудируемого лица относится к средствам внутреннего контроля и влияет на контрольную среду;
- какова вероятность существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в результате недобросовестных действий;
- какое имущество аудируемого лица наиболее подвержено незаконному присвоению;
- какие обстоятельства, которые могут быть обнаружены в ходе аудита, указывают на возможность совершения недобросовестных действий;

- какие внешние и внутренние факторы, создающие мотив или оказывающие давление на руководство или работников аудируемого лица, приводят к совершению недобросовестных действий;
- какие заявления о наличии фактов недобросовестных действий у аудируемого лица необходимо принимать к сведению;
- какие аудиторские процедуры могут быть выбраны в ответ на оценку риска возможного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- другие вопросы.

На этапе планирования аудита аудиторской организации целесообразно сделать необходимые запросы руководству аудируемого лица относительно его собственных оценок риска существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок и имеющихся средств контроля по выявлению и предотвращению таких искажений. Данные запросы могут направляться с целью получения следующей информации:

- о дочерних организациях, сегментах деятельности, видах операций, оборотах по счетам, разделах бухгалтерской (финансовой) отчетности с наиболее высокой вероятностью появления ошибок, факторах риска недобросовестных действий и принимаемых руководством аудируемого лица мерах по предотвращению ошибок и недобросовестных действий;
- о функционировании службы внутреннего аудита и выявлении данной службой недобросовестных действий, а также о недостатках в системе внутреннего контроля;
- о процедурах, разработанных руководством аудируемого лица и направленных на обеспечение соблюдения аудируемым лицом и его работниками законодательства Республики Беларусь;
- о нормативных правовых актах, которые могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица.

Полученная информация даст возможность аудиторской организации оценить уровень осведомленности руководства о фактах недобросовестных действий и несоблюдения законодательства, оказавших негативное влияние на аудируемое лицо, а также выявить особенности организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок.

Аудиторской организации следует также сделать запросы компетентным работникам аудируемого лица, к числу которых можно отнести:

- лиц, осуществляющих внутренний аудит;
- юристов;
- работников, участвующих в проведении и обработке сложных или нестандартных финансово-хозяйственных операций;
- работников, ответственных за предотвращение случаев недобросовестных действий;
- других работников аудируемого лица.

При выборе работников, которым следует сделать запрос, аудиторская организация должна учитывать, могут ли эти работники представить информацию, необходимую для оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок.

Аудиторская организация также должна определить, существуют ли вопросы, которые следует обсудить с заинтересованными лицами аудируемого лица, например:

- характер, объем и периодичность проверки руководством аудируемого лица функционирования системы внутреннего контроля по предотвращению и обнаружению недобросовестных действий и ошибок, а также его оценку риска искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате таких действий и ошибок;
- реагирование руководства аудируемого лица на существенные недостатки системы внутреннего контроля, обнаруженные при проведении предыдущего аудита;
- оценку аудиторской организацией надежности контрольной среды аудируемого лица;
- компетентность руководства аудируемого лица;
- влияние указанных вопросов на подходы к проведению аудита и его объем, включая дополнительные процедуры, проведение которых может потребоваться аудиторской организации.

При оценке внутрихозяйственного риска и риска средств контроля на этапе планирования аудита аудиторская организация должна рассмотреть, в какой мере бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица может быть существенно искажена в результате недобросовестных действий и ошибок.

При оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий аудиторской организации следует проанализировать вероятность наличия одного или нескольких факторов риска недобросовестных действий.

Фактор риска недобросовестных действий – это событие или условие, которое указывает на мотивацию совершения недобросовестных действий, и давление, приводящее к совершению недобросовестных действий, или предоставляет возможность для совершения недобросовестных действий. Например:

- мотивацию для совершения недобросовестных действий может создать наличие возможности получения значительных премий и поощрений при достижении определенных показателей финансово-хозяйственной деятельности;

- давление на руководство аудируемого лица, приводящее к совершению недобросовестных действий, может возникнуть вследствие необходимости исполнения требований третьих лиц при получении дополнительного финансирования;

- возможность для совершения недобросовестных действий может быть создана в результате неэффективности системы внутреннего контроля.

Факторы риска недобросовестных действий не всегда указывают на наличие недобросовестных действий, но они часто сопровождают обстоятельства, при которых были совершены недобросовестные действия. Наличие факторов риска недобросовестных действий может изменить оценку аудиторской организацией внутрихозяйственного риска или риска средств контроля. Примеры факторов риска недобросовестных действий приведены в приложении 1. Факторы, указанные в приложении, могут иметь различную значимость в отношении аудируемых лиц разных форм собственности, разных отраслей при различных обстоятельствах.

При оценке значимости факторов риска недобросовестных действий и определении необходимости их учета в ходе планирования аудита аудиторская организация должна руководствоваться профессиональным суждением. В некоторых случаях, несмотря на наличие факторов риска недобросовестных действий, аудиторская организация может решить, что ранее запланированные аудиторские процедуры, в том числе тесты средств контроля и процедуры проверки по существу, являются достаточными. В других случаях необходимо изменить характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу для учета существующих факторов риска недобросовестных действий.

Если риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий оценен аудиторской организацией как высокий, ей необходимо:

- определить ответные меры, которые влияют на процесс проведения аудита (например, повышение уровня профессионального скептицизма аудиторов);

- определить ответные меры на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате:

- недобросовестных действий на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;

- недобросовестных действий на уровне предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- пренебрежения средствами контроля со стороны руководства аудируемого лица.

Повышение уровня профессионального скептицизма аудиторов заключается в усилении внимания в следующих моментах:

- при выборе объема первичной документации, изучаемой в ходе проверки существенных хозяйственных операций;

- при использовании внешних подтверждений для получения аудиторских доказательств;

- при рассмотрении и учете разъяснений и заявлений руководства аудируемого лица.

При определении ответных мер на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий на уровне отчетности в целом аудиторская организация может выполнить следующее:

- пересмотреть распределение обязанностей среди членов аудиторской группы (при ее наличии), например, закрепив определенные виды работ за более квалифицированными членами аудиторской группы, либо в случае необходимости привлечь экспертов;

- проанализировать принципы выбора и применения руководством аудируемого лица учетной политики, особенно в части признания доходов, оценки активов и капитализации затрат;

- внедрить элемент непредсказуемости для аудируемого лица в процесс выбора характера, временных сроков и объема аудиторских процедур следующим образом:

- путем выполнения процедур проверки по существу по счетам и по предпосылкам, которые обычно не подвергались проверке в силу своей несущественности;

- посредством корректировки временных сроков, охватываемых аудиторскими процедурами, в соответствии с обычными сроками;

- через использование различных методов выборочных исследований;

- путем выполнения аудиторских процедур в различных подразделениях аудируемого лица одновременно и т. д.

Ответные меры, принимаемые аудиторской организацией на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий на уровне предпосылок ее подготовки, могут включать изменение характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

Необходимость изменения характера выполняемых аудиторских процедур возникает в случае, когда требуется получить более надежные доказательства или дополнительную подтверждающую информацию (например, может возникнуть необходимость собрать большее количество доказательств из независимых внешних источников, проверить наличие некоторого имущества, запросить информацию у работников аудируемого лица, не связанных с финансовыми вопросами).

Необходимость изменения временных рамок аудиторских процедур возникает в случае, если у руководства аудируемого лица имеется мотивация для недобросовестного составления бухгалтерской (финансовой) отчетно-

сти. Если контролировать дополнительный аудиторский риск, связанный с выявленным фактором риска недобросовестных действий, не представляется возможным, аудиторская организация может провести процедуры проверки по существу в отношении бухгалтерской информации, относящейся к концу отчетного года или, наоборот, к его началу.

Если возникает необходимость изменения объема применяемых аудиторских процедур при оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий как высокого, аудиторская организация может увеличить объемы выборки или выполнить аналитические процедуры на более детальном уровне.

Аудиторская организация, руководствуясь профессиональным суждением, должна в каждом конкретном случае принимать решение, следует ли ей менять характер, временные рамки или объем аудиторских процедур. Если аудиторская организация оценивает риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате незаконного присвоения имущества как высокий, то она может принять решение провести контрольный пересчет товарно-материальных ценностей в определенных местах (выбранных аудиторской организацией по своему усмотрению без предварительного их обсуждения с руководством аудируемого лица) или провести пересчет товарно-материальных ценностей на всех местах одновременно.

Меры, которые аудиторская организация может принять в ответ на оцененный риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий, зависят от типов или комбинаций факторов риска недобросовестных действий, а также от остатков на счетах бухгалтерского учета, групп однотипных хозяйственных операций и предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, с которыми связан повышенный риск. Если факторы риска недобросовестных действий указывают на повышенный риск относительно конкретных остатков на счетах бухгалтерского учета или групп однотипных хозяйственных операций, то аудиторской организации следует рассмотреть необходимость применения аудиторских процедур, направленных на исследование именно этих конкретных областей.

Для оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате пренебрежения средствами контроля со стороны руководства аудируемого лица аудиторской организации необходимо выполнить следующие аудиторские процедуры:

- рассмотреть и изучить все особенности средств внутреннего контроля, имеющихся у аудируемого лица для обнаружения факторов рисков недобросовестных действий, или установить факт их отсутствия;
- определить возможности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица противостоять попыткам руководства обойти такие средства контроля.

В ответ на риск существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате пренебрежения средствами контроля со стороны руководства аудируемого лица аудиторская организация должна разработать и выполнить необходимые аудиторские процедуры в следующих целях:

- чтобы протестировать правильность бухгалтерских проводок, отраженных в главной книге, а также корректировок, сделанных при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- чтобы проверить оценочные значения на необъективность, которая может привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий;
- чтобы убедиться в обоснованности существенных операций, которые являются необычными или нетипичными для хозяйственной деятельности данного аудируемого лица.

При разработке и выполнении аудиторских процедур для тестирования правомерности бухгалтерских проводок, отраженных в главной книге, а также корректировок, сделанных при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторская организация может выполнять следующие аудиторские процедуры:

- оценить возможности средств контроля за правомерностью проведения бухгалтерских проводок и корректировок в бухгалтерском учете и отчетности и определить, были ли они реализованы;
- сделать запросы работникам бухгалтерских и финансовых служб о неправомερных или необычных действиях, касающихся составления бухгалтерских проводок и проведения корректировок;
- выбрать бухгалтерские проводки и корректировки для тестирования.

При проверке оценочных значений на необъективность, которая может привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий, аудиторская организация должна:

- проанализировать, не указывают ли различия между оценочными значениями, которые подтверждаются аудиторскими доказательствами, и оценочными значениями, включенными в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, на возможную необъективность со стороны руководства аудируемого лица (аудиторской организации следует проанализировать оценочные значения, взятые в целом, даже если по отдельности такие оценочные значения являются обоснованными);
- проанализировать существенные оценочные значения, отраженные в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, за предыдущие отчетные годы.

Если аудиторская организация установила необъективность со стороны руководства аудируемого лица при определении оценочных значений, следует проанализировать, приведет ли это обстоятельство к занижению или завышению резервов для уравнивания прибылей в различных учетных периодах либо для достижения установленного уровня прибылей с целью введения в заблуждение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности в части показателей деятельности и рентабельности аудируемого лица.

Аудиторской организации следует убедиться в обоснованности существенных операций, которые являются необычными для хозяйственной деятельности аудируемого лица. При этом аудиторской организации необходимо учитывать:

- не является ли форма таких операций излишне сложной (например, операция охватывает множество организаций внутри консолидированной группы или множество не связанных между собой третьих лиц);
- обсуждало ли руководство аудируемого лица характер и учет таких операций с заинтересованными лицами и имеется ли соответствующая документация;
- были ли операции с участием аффилированных лиц надлежащим образом проанализированы и одобрены заинтересованными лицами аудируемого лица;
- не участвуют ли в операциях ранее не выявленные аффилированные либо третьи лица, которые по сути или по своему финансовому уровню не могут участвовать в данных операциях.

В ходе проведения аудита аудиторская организация может столкнуться с обстоятельствами, указывающими по отдельности или в совокупности на возможные существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Если аудиторская организация сталкивается с обстоятельствами, указывающими на возможные существенные искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, ей необходимо выполнить соответствующие аудиторские процедуры для выявления таких искажений. При этом аудиторская организация должна рассмотреть необходимость пересмотра оценки компонентов аудиторского риска, сделанной при планировании аудита, и определить целесообразность изменения характера, временных рамок и объема применяемых аудиторских процедур в зависимости от следующих факторов:

- видов искажений, обнаруженных у аудируемого лица;
- степени существенности выявленных искажений;
- риска появления других искажений в ходе аудита;
- риска необнаружения таких искажений.

Если в ходе проведения аудита аудиторская организация приходит к выводу о том, что искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности является (или может являться) результатом недобросовестных действий, она должна проанализировать причастность к этим действиям определенного лица или лиц, особенно с точки зрения занимаемой ими должности в структуре аудируемого лица.

Если аудиторская организация получит доказательства того, что недобросовестные действия были совершены с участием руководства аудируемого лица, то даже при несущественной величине выявленных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторской организации необходимо пересмотреть надежность ранее полученных доказательств, поскольку возникают сомнения в полноте и адекватности представленных разъяснений, правомерности бухгалтерских записей и подлинности первичных документов. При пересмотре надежности доказательств аудиторская организация должна предусмотреть вероятность сговора руководства, работников аудируемого лица, иных лиц.

Аудит, проведенный в соответствии с республиканскими правилами аудиторской деятельности, не предполагает проверку подлинности документации и не требует от аудиторских организаций специальных знаний для такой проверки. Если выявленные в ходе аудита факты указывают, что содержание документа не соответствует фактическим данным, следует собрать дополнительные аудиторские доказательства подлинности такого документа, например, путем получения внешнего подтверждения или привлечения эксперта.

Если в ходе проведения аудита выявлены факторы риска недобросовестных действий, которые требуют проведения дополнительных аудиторских процедур, то аудиторская организация должна отразить информацию о выявленных факторах и дополнительных процедурах в своей рабочей документации.

В ходе аудита могут возникнуть ситуации, ставящие под сомнение возможность продолжения и завершения аудита, например:

- при обнаружении недобросовестных действий (даже если недобросовестные действия не являются существенными для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица) аудируемое лицо не принимает меры, которые, по мнению аудиторской организации, необходимы при данных обстоятельствах;
- аудиторская организация пришла к выводу, что риск существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий слишком велик;
- у аудиторской организации имеются значительные сомнения в правомерности действий заинтересованных лиц или руководства аудируемого лица;
- аудиторская организация получила доказательства причастности заинтересованных лиц или руководства аудируемого лица к недобросовестным действиям.

Если аудиторская организация приходит к выводу о невозможности продолжения аудита по причине искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и необходимости отказа от его завершения, она должна:

- учитывать свою профессиональную и юридическую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие (отсутствие) требования о сообщении информации о недобросовестных действиях лицу (лицам), заключившему с аудиторской организацией договор оказания аудиторских услуг, или в случаях, установленных законодательством, — уполномоченным государственным органам и заинтересованным лицам аудируемого лица;

- обсудить с лицом (лицами), заключившим с аудиторской организацией договор оказания аудиторских услуг, причины отказа от продолжения аудита;

- получить при необходимости юридические консультации при принятии решения об отказе от продолжения аудита и при определении дальнейших действий, учитывая исключительный характер обстоятельств и необходимость соблюдения требований законодательства Республики Беларусь.

Аудиторской организации необходимо проверить соответствие совершенных аудируемым лицом финансовых (хозяйственных) операций законодательству Республики Беларусь для получения достаточных доказательств того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица не содержит существенных искажений в связи с несоблюдением законодательства. Вместе с тем цель проводимого аудита не состоит в том, чтобы выразить мнение о полном соответствии законодательству деятельности аудируемого лица.

При планировании и в ходе аудита аудиторской организации следует учитывать требования законодательства, обращая особое внимание на нормативные правовые акты, невыполнение которых может стать причиной существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, а также причиной прекращения или приостановления его деятельности. При этом аудиторской организации следует:

- при наличии коллизии нормативных правовых актов обсудить с руководством аудируемого лица спорные вопросы, имеющие существенное значение для оценки результатов аудита;

- в случае неоднозначного понимания аудиторской организацией и аудируемым лицом нормативного правового акта произвести оценку степени влияния данного акта на хозяйственную деятельность аудируемого лица.

Если влияние нормативного правового акта существенно, аудиторская организация по согласованию с аудируемым лицом может направить письменный запрос от своего имени или от имени аудируемого лица в государственный орган управления, принявший (издавший) данный нормативный правовой акт. Если ответ на запрос не получен, то аудиторской организации следует модифицировать аудиторское заключение, указав на существование значительной неопределенности в отношении применения нормативного правового акта.

Если влияние спорного нормативного правового акта несущественно, то данный факт следует отразить в письменной информации (отчете) аудиторской организации по результатам проведения аудита.

Аудиторская организация должна учитывать, что риск необнаружения искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате несоблюдения законодательства возрастает вследствие следующих причин:

- при наличии нормативных правовых актов, касающихся в основном текущей деятельности аудируемого лица, которые обычно не оказывают существенного влияния на его бухгалтерскую (финансовую) отчетность и потому могут не всегда учитываться его системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- из-за влияния на эффективность аудиторских процедур ограничений, присущих системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, а также применения выборочных методов аудита.

В ходе аудита аудиторская организация должна исходить из того, что аудируемое лицо руководствуется в своей деятельности законодательством Республики Беларусь до тех пор, пока не получит доказательства обратного.

Примерами фактов, которые могут указывать на несоблюдение аудируемым лицом законодательства, являются:

- внеплановая проверка, проводимая государственными органами в отчетном периоде;
- штрафные санкции;
- оплата услуг, характер которых не определен либо вызывает сомнение;
- вознаграждения за услуги, размер которых превышает плату, установленную у аудируемого лица для аналогичных видов услуг;

- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночных;
- сомнительные платежи наличными;
- сомнительные операции с организациями, зарегистрированными в оффшорных зонах;
- платежи за товары или услуги, направляемые не тому поставщику (продавцу), от которого получены эти товары и услуги;

- операции, не разрешенные руководством аудируемого лица или не учитываемые надлежащим образом;

- негативная информация об аудируемом лице, размещенная в средствах массовой информации, например по вопросам экологии;

- другие факты.

При обнаружении фактов несоблюдения аудируемым лицом законодательства аудиторской организации следует более тщательно изучить обстоятельства, при которых были допущены нарушения, а также оценить, как повлияют выявленные нарушения на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При оценке влияния выявленных фактов несоблюдения законодательства на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна учесть следующее:

- вероятность наложения на аудируемое лицо штрафных санкций;
- возникновение угрозы отчуждения имущества, стоимостная оценка которого отразится на структуре имущества аудируемого лица;

- возможность прекращения деятельности аудируемого лица;
- другие последствия.

Если аудиторская организация предполагает, что аудируемое лицо не соблюдает требования законодательства, то она должна документально подтвердить отмеченные факты и обсудить их с руководством аудируемого лица. Документация в отношении отмеченных фактов может включать копии записей бухгалтерского учета, первичных документов, а также в случае необходимости – протоколы совещаний и собеседований с руководством и работниками аудируемого лица.

Если в ходе аудита аудируемое лицо не приняло меры по устранению нарушений законодательства, даже если такие нарушения не оказывают существенного влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность в отчетном периоде, но могут существенно повлиять на нее в дальнейшем, то аудиторская организация может принять решение об отражении данного факта в итоговых документах аудита либо об отказе от продолжения аудита.

При подготовке информации о выявленных искажениях бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна учитывать, что заинтересованные лица и руководство аудируемого лица в пределах своей компетенции несут ответственность:

- за соблюдение аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;
- за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий, ошибок и фактов несоблюдения законодательства в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Руководство аудируемого лица также несет ответственность за создание контрольной среды, внедрение и обеспечение непрерывности функционирования средств контроля, предназначенных для предотвращения и обнаружения фактов недобросовестных действий и ошибок. Учитывая, что система внутреннего контроля снижает, но не устраняет полностью риск искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате недобросовестных действий и ошибок, руководство аудируемого лица несет ответственность за оставшийся риск искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Заинтересованные лица аудируемого лица несут ответственность за осуществление надзора в отношении обеспечения руководством аудируемого лица эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Аудиторская организация должна своевременно сообщать руководству аудируемого лица с надлежащим уровнем полномочий (надлежащим считается уровень полномочий, следующий за тем, которым наделено лицо, причастное к недобросовестным действиям или ошибкам) о выявлении в ходе аудита следующего:

- существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате ошибок;
- недобросовестных действий (независимо от того, приведут ли они к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности) или полученных доказательств, свидетельствующих о возможности совершения таких действий (даже если возможное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность не будет существенным);
- фактов несоблюдения законодательства Республики Беларусь.

В целях своевременного сообщения информации аудиторская организация должна обсудить с руководством аудируемого лица порядок, принципы и сроки сообщения такой информации.

Аудиторская организация должна в письменной форме проинформировать заинтересованных лиц аудируемого лица о выявленных в ходе аудита фактах, свидетельствующих о следующем:

- в результате несоблюдения аудируемым лицом законодательства Республики Беларусь причинены либо могут быть причинены в крупном или особо крупном размере убытки (вред) физическому и (или) юридическому лицу и (или) государству;
- несоблюдение законодательства является преднамеренным и существенным;
- руководство аудируемого лица причастно к несоблюдению законодательства и недобросовестным действиям.

Аудиторская организация обязана сохранять конфиденциальность в отношении сведений об аудируемом лице, полученных в ходе проведения аудита, в том числе об обнаруженных ошибках, недобросовестных действиях и фактах несоблюдения законодательства. В случаях, прямо предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь, аудиторская организация должна сообщить информацию об обнаруженных ошибках, недобросовестных действиях и фактах несоблюдения законодательства уполномоченным государственным органам, указанным в соответствующих законодательных актах. При необходимости аудиторской организации следует получить юридические консультации.

До заключения договора оказания аудиторских услуг новая аудиторская организация имеет право запросить у руководства аудируемого лица информацию о предшествующей аудиторской организации и причинах прекращения договорных отношений между предшествующей аудиторской организацией и аудируемым лицом.

В соответствии с нормами аудиторской этики, при получении от новой аудиторской организации запроса о причинах, по которым были прекращены договорные отношения, предшествующая аудиторская организация должна указать на такие причины, но только в том случае, если новая аудиторская организация представит письменное разрешение аудируемого лица.

4.9. Использование результатов работы экспертов

При проведении аудиторской проверки зачастую возникают вопросы, для проверки которых необходимы специальные знания, выходящие за пределы познаний аудитора. К таким вопросам следует отнести некоторые аспекты нормирования труда, оценки объектов основных средств и нематериальных активов, планирования, технологии производства, обращения ценных бумаг и т. п. Если в процессе проверки аудитором будет сделана попытка обойти эти вопросы, не исследовать их и, соответственно, не формулировать на результатах их проверки аудиторское заключение, это негативно скажется на общем качестве аудита, ведь целью аудиторской проверки является исследование финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, а вышеперечисленные вопросы также оказывают непосредственное влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности клиента. Игнорируя специальные вопросы, аудитор оставляет без проверки значительную часть деятельности клиента.

В то же время если аудитор попытается исследовать эти вопросы без наличия должной подготовки и специальных знаний, он вступает в противоречие с принципами профессиональной этики. Проверка может осуществляться аудитором при наличии профессиональной компетентности: он обязан обладать необходимой профессиональной квалификацией, позволяющей ему обеспечивать качественное проведение аудита. Аудитор не должен оказывать клиентам каких-либо услуг, если он не обладает достаточной квалификацией в данной области или не уверен в правильности своих рекомендаций.

С учетом этого при возникновении специальных вопросов в процессе проведения аудиторской проверки аудиторская организация (аудитор) в соответствии с законом об аудиторской деятельности имеет право привлекать на договорной основе для проверки отдельных вопросов, требующих специальных знаний, лиц, имеющих соответствующую специальность, в случае если в штатном расписании аудиторской организации отсутствуют специалисты такого профиля.

Специалист, обладающий знаниями, навыками и опытом работы в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, называется *экспертом*.

Порядок использования результатов работы эксперта определен правилом аудиторской деятельности «Использование результатов работы эксперта», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 декабря 2001 г. № 123 (в редакции постановления от 24 сентября 2007 г. № 140).

При проведении аудита аудиторская организация может привлекать в качестве эксперта специализированную организацию или физическое лицо, не состоящее в штате аудиторской организации и обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной сфере деятельности, отличной от бухгалтерского учета и аудита (оценщика, инженера, геолога, сметчика, товароведа, проектировщика и (или) другого специалиста).

В качестве эксперта не может привлекаться:

- физическое лицо, являющееся учредителем или работником аудируемого лица либо состоящее с учредителями или работниками аудируемого лица в близком родстве или свойстве;
- юридическое лицо, являющееся учредителем, кредитором, страховщиком аудируемого лица, либо юридическое лицо, учредителем которого является аудируемое лицо или его работник.

Если после назначения эксперта возникли или стали известны ограничения относительно эксперта, указанные в настоящем пункте, аудиторская организация должна решить вопрос о привлечении другого эксперта.

Эксперт, работу которого аудиторская организация предполагает использовать при проведении аудита, должен иметь:

- квалификационный аттестат, сертификат, диплом или другой документ, подтверждающий квалификацию;
- лицензию или иной документ, если того требует данный вид деятельности.

Экспертиза может быть техническая, строительная, товарная, до-стоверности оценки неденежных вкладов в уставный фонд, оценки имущества и др.

Эксперт может привлекаться аудиторской организацией для выполнения следующих аудиторских процедур:

- для оценки отдельных видов имущества (недвижимые и движимые вещи, включая ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права организации в отношении других лиц, а также исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности);
- для определения количества и (или) состояния имущества (запасы полезных ископаемых, срок службы и техническое состояние машин и оборудования и т. п.);
- для определения объемов выполненных работ (строительных, проектных, геологоразведочных и т. п.);
- для экспертизы достоверности оценки неденежного вклада в уставный фонд, в том числе объектов интеллектуальной собственности;
- для проверки других вопросов, определяемых аудиторской организацией, исходя из специфики деятельности аудируемого лица либо характера и сложности рассматриваемого вопроса, количества и качества имеющихся аудиторских доказательств.

Результаты работы эксперта могут быть использованы аудиторской организацией как доказательный материал, обосновывающий и подтверждающий ее выводы.

При проведении аудита аудиторская организация использует результаты работы эксперта, выполненной на основе договора возмездного оказания услуг, заключаемого между аудируемым лицом и экспертом либо между аудиторской организацией и экспертом с учетом требований статьи 734 Гражданского кодекса Республики Беларусь.

Отказ аудируемого лица от привлечения эксперта должен быть мотивированным и выражен в письменной форме. В случае отказа аудируемого лица от привлечения эксперта аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Аудиторская организация должна получить достаточные и убедительные аудиторские доказательства того, что выводы и результаты работы эксперта отвечают целям аудита в соответствии с правилом аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000 г. № 114.

Аудиторская организация использует работу эксперта в следующих случаях:

- если результаты работы эксперта представлены в виде заключения, акта или отчета в письменной форме или иных документов, предусмотренных законодательством Республики Беларусь (далее – заключение);

- если содержание выводов эксперта по оценочной деятельности соответствует требованиям нормативных правовых актов Республики Беларусь, регламентирующих методику, порядок и правила проведения оценки (экспертизы) по видам оценочной деятельности;

- если заключение эксперта является достаточно полным и подробным, чтобы аудитор и (или) другой эксперт, ознакомившись с ним, мог получить представление о проведенной экспертом работе, и, как правило, содержит:

- наименование и реквизиты организации, проводившей экспертизу (фамилия, имя, отчество эксперта);
 - вид заключения и дату его составления;
 - наименование субъекта, в отношении которого проводилась экспертиза;
 - объект проведенной экспертизы;
 - перечень документов, используемых при проведении экспертизы;
 - объем проведенной работы эксперта;
 - использованные способы и методы работы эксперта, в том числе их соответствие способам и методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
 - перечень любых неразрешенных существенных вопросов, связанных с проведением экспертизы;
 - результаты проведенной экспертизы;
 - фамилия, имя, отчество и личную подпись эксперта (при наличии – личный штамп и печать эксперта);
- если заключение эксперта утверждено руководителем организации, проводившей экспертизу, и скреплено печатью организации.

Если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией (документами) аудируемого лица, либо аудиторская организация считает, что результаты работы эксперта необоснованны, то аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку обоснованности заключения эксперта, или привлечь другого эксперта.

Если результаты работы эксперта не представляют достаточных и убедительных аудиторских доказательств или противоречат другим аудиторским доказательствам, аудиторская организация должна выполнить дополнительные процедуры или рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Аудиторское заключение не должно содержать указаний на использование аудиторской организацией при проведении аудита результатов работы эксперта и ссылки на заключение эксперта, если иное не предусмотрено законодательством.

Сведения об использовании результатов работы эксперта должны быть включены в рабочую документацию аудиторской организации.

Ссылка на использование результатов работы эксперта при проведении аудита не снимает ответственности с аудиторской организации за аудиторское заключение.

4.10. Использование результатов работы других аудиторов и взаимодействие с ними

В практике аудиторской деятельности встречаются случаи, когда аудиторская организация проводит аудиторскую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта предпринимательской деятельности, включающей показатели одного или нескольких структурных подразделений этого субъекта, аудит которых проводит другая аудиторская организация или аудитор – индивидуальный предприниматель.

Структурным подразделением может быть дочерняя организация, филиал, представительство и т. п. Порядок взаимодействия аудиторов в такой ситуации определен правилом аудиторской деятельности «Использование результатов работы другой аудиторской организации», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 106 (в редакции постановлений от 30 июня 2005 г. № 84; от 24 сентября 2007 г. № 140).

Если в бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица включаются показатели одного или нескольких подразделений, аудит которых проводится другой аудиторской организацией, то основной аудиторской организации необходимо оценить влияние результатов работы другой аудиторской организации на аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом.

При этом используют следующие основные понятия:

- основная аудиторская организация – это аудиторская организация, отвечающая за подготовку аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, включающей показатели одного или нескольких подразделений этого аудируемого лица, аудит которых проводит другая аудиторская организация;

- другая аудиторская организация – это аудиторская организация, которая не является основной и несет ответственность за подготовку аудиторского заключения о показателях подразделения, включаемых в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, аудит которой проводит основная аудиторская организация;

- подразделение – это структурное или обособленное подразделение юридического лица, не наделенное правами юридического лица, показатели которого включаются в бухгалтерскую (финансовую) отчетность этого аудируемого лица, а аудит самой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица проводит основная аудиторская организация.

При проведении аудита основная аудиторская организация должна определить, достаточна ли проводимая ею работа для подготовки аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в состав которого входят подразделения. Для этого необходимо:

- оценить существенность той части бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, аудит которой проводит сама основная аудиторская организация, и, соответственно, той части бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений, аудит в отношении которых она не проводит;

- составить мнение об уровне собственных знаний о деятельности подразделений;

- оценить риск существенных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений, проверяемых другой аудиторской организацией;

- предусмотреть возможность при необходимости выполнить дополнительные процедуры в отношении показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделений, аудит которых проводит другая аудиторская организация, что должно обеспечить существенное участие основной аудиторской организации в аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Основная аудиторская организация должна уведомить другую аудиторскую организацию о своем намерении использовать результаты работы последней при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Другая аудиторская организация, получив уведомление основной аудиторской организации, должна сотрудничать с последней. Она должна спланировать и провести свою работу с учетом того, что показатели подразделений, аудит которого она проводит, входят в бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица, аудит которого проводит основная аудиторская организация.

Основная аудиторская организация при необходимости может знакомиться с работой другой аудиторской организации по аудиту показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделения. Ознакомление с работой другой аудиторской организации может осуществляться следующим образом:

- путем обсуждения с другой аудиторской организацией аудиторских процедур, применяемых при аудите показателей подразделения;

- посредством ознакомления с письменным кратким изложением процедур, выполненных другой аудиторской организацией (в виде вопросника, описания и т. д.);

- через ознакомление с рабочей документацией другой аудиторской организации, связанной с аудитом показателей подразделения.

Основная аудиторская организация может выполнить эти процедуры при посещении другой аудиторской организации. Выбор формы, объема и времени ознакомления с работой другой аудиторской организации зависит от целей и объема проводимого аудита и мнения основной аудиторской организации о профессиональной компетентности другой аудиторской организации, а также предыдущего опыта сотрудничества с ней. Все действия по ознакомлению с работой другой аудиторской организации должны быть согласованы между основной и другой аудиторскими организациями.

Другая аудиторская организация обязана обеспечить возможность и условия для ознакомления основной аудиторской организации со своей работой по аудиту показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности подразделения.

Если в ходе аудита другая аудиторская организация выявила факты, которые, по ее мнению, могли бы иметь значение для работы основной аудиторской организации, то другая аудиторская организация должна уведомить об этом основную аудиторскую организацию путем непосредственной передачи соответ-

ствующей информации основной аудиторской организации или раскрытия соответствующих обстоятельств в аудиторском заключении.

Передачу другой аудиторской организацией основной аудиторской организации информации в отношении подразделения, полученной в процессе аудита, необходимо согласовать с руководством этого подразделения. Если руководство подразделения не согласно на то, чтобы другая аудиторская организация передала соответствующую информацию о подразделении основной аудиторской организации, то другой аудиторской организации необходимо непосредственно уведомить о данном обстоятельстве основную аудиторскую организацию.

О любом ограничении объема аудита другая аудиторская организация должна непосредственно уведомить основную аудиторскую организацию.

Основная аудиторская организация не обязана предоставлять другой аудиторской организации какую-либо информацию, полученную в ходе аудита аудируемого лица.

Если в процессе аудита основная аудиторская организация выявила факты, которые, по ее мнению, могли бы иметь значение для работы другой аудиторской организации в отношении подразделения, то основная аудиторская организация должна обсудить возможные действия с руководством аудируемого лица. Такие действия могут заключаться в непосредственной передаче основной аудиторской организацией соответствующей информации другой аудиторской организации или в передаче руководством аудируемого лица этой информации руководству подразделения или другой аудиторской организации.

Планируя использовать результаты работы другой аудиторской организации, основной аудиторской организации необходимо составить мнение о профессиональной компетентности (квалификации, опыте) другой аудиторской организации исходя из целей проводимого основной аудиторской организацией аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Основной аудиторской организации необходимо получить достаточные аудиторские доказательства того, что работа, выполненная другой аудиторской организацией, соответствует целям и задачам основной аудиторской организации в отношении проводимого ею аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Основная аудиторская организация должна уведомить другую аудиторскую организацию:

- о требованиях независимости последней как в отношении аудируемого лица, так и в отношении подразделения;

- о требованиях бухгалтерского учета, аудита и отчетности.

Другой аудиторской организации необходимо письменно подтвердить основной аудиторской организации соблюдение этих требований.

Основной аудиторской организации необходимо письменно или устно уведомить другую аудиторскую организацию о том, каким образом будут использованы результаты работы последней, а также осуществить необходимые меры по координации работы на начальном этапе планирования. Для этого основная аудиторская организация должна сообщить другой аудиторской организации следующее:

- ряд вопросов, требующих особого рассмотрения при проведении аудита показателей подразделения;
- перечень процедур, необходимых для определения требующих раскрытия операций, имевших место внутри аудируемого лица с участием подразделения, аудит показателей которого проводит другая аудиторская организация;

- график проведения аудита.

Основная аудиторская организация должна рассмотреть все существенные факты, выявленные другой аудиторской организацией в процессе аудита показателей подразделения. При необходимости она может:

- обсудить с другой аудиторской организацией и (или) руководством подразделения эти факты, а также другие факты, оказавшие или способные оказать влияние на показатели подразделения;

- запросить копии письменной информации (отчетов) другой аудиторской организации руководству подразделения по результатам проведенного аудита;

- провести сама или поручить другой аудиторской организации провести дополнительные процедуры в отношении записей в бухгалтерском учете или других показателей подразделения и т. д.

Основной аудиторской организации необходимо документировать использование результатов работы другой аудиторской организации в соответствии с правилом аудиторской деятельности «Рабочая документация аудитора», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. № 81. В рабочей документации основной аудиторской организации необходимо отразить следующее:

- перечень подразделений, аудит показателей которых проводит другая аудиторская организация, степень существенности их показателей для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

- наименование другой аудиторской организации;

- выводы относительно существенности показателей подразделения для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;

- процедуры, выполненные основной аудиторской организацией, в отношении работы, проведенной другой аудиторской организацией, и результатов, полученных другой аудиторской организацией.

Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, как правило, не должно содержать указаний на использование основной аудиторской организацией при проведении аудита результатов работы другой аудиторской организации.

Если основная аудиторская организация приходит к выводу о том, что результаты работы другой аудиторской организации использовать невозможно, а сама основная аудиторская организация не может выполнить необходимые дополнительные процедуры в отношении показателей подразделения, проверенных другой аудиторской организацией, она должна рассмотреть вопрос о подготовке условно положительного аудиторского заключения или об отказе от выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в связи с ограничением объема аудита.

Если другая аудиторская организация составила или намеревается составить аудиторское заключение о показателях подразделения, отличное от безусловно положительного, то основная аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о необходимости и целесообразности составления аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, отличного от безусловно положительного. При этом основная аудиторская организация должна исходить из того, насколько обстоятельства, повлекшие составление другой аудиторской организацией аудиторского заключения о показателях подразделения, отличного от безусловно положительного, существенны для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

4.11. Рабочая документация аудитора

Результаты планирования, выполнения аналитических процедур, а также анализа необычных или неверно отраженных в бухгалтерском учете финансовых операций и фактов хозяйственной деятельности фиксируются в рабочей документации аудитора и служат основой для составления заключения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. При необходимости аудитор может составлять рабочие документы, необходимые для аудиторских процедур (накопительные ведомости, схемы, тесты и т. п.). Рабочая документация является собственностью аудитора, если он зарегистрирован как индивидуальный предприниматель. Если же аудитор является сотрудником аудиторской организации, то по окончании проверки он обязан сдать рабочую документацию на хранение в архив организации. Информация, содержащаяся в рабочей документации аудитора, является конфиденциальной и не подлежит использованию и (или) разглашению без согласия клиента.

Вся документация аудитора, подготовленная им на стадии планирования и в ходе проверки, помогает ему в разработке приемлемого плана и эффективного проведения аудита, а также служит для контроля и оценки результатов проверки.

В соответствии с правилом аудиторской деятельности «Рабочая документация аудитора», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. № 81 (в редакции постановления от 24 марта 2008 г. № 41), под рабочей документацией понимаются документы, полученные или подготовленные аудиторской организацией в ходе проведения аудита, содержащие сведения о выполненных аудиторских процедурах, полученных аудиторских доказательствах и выводах, сделанных аудиторской организацией на их основании.

Рабочая документация должна содержать информацию по планированию и проведению аудита; достаточно и надлежащим образом отражать основания для формирования аудиторского мнения; служить доказательством того, что аудит проводился в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь.

Рабочая документация подтверждает факт проведения аудита, обеспечивает возможность осуществления внутреннего и внешнего контроля качества аудита, а также позволяет оптимизировать затраты труда и времени при проведении последующих аудитов данного аудируемого лица.

Рабочая документация должна составляться в объеме, необходимом для обеспечения общего понимания проведенного аудита.

Рабочая документация должна отражать информацию о планировании аудита, характере, сроках проведения и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств.

В рабочих документах должны содержаться обоснования всех существенных вопросов, по которым аудиторская организация выразила свое профессиональное суждение, необходимая аргументация и доказательства, известные аудиторской организации на момент формирования выводов.

Аудиторская организация вправе самостоятельно определять объем рабочей документации по каждому конкретному аудиту. Вместе с тем ее объем должен быть таким, чтобы аудитор, который не имел отношения к аудиту данного аудируемого лица, смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке) понять проделанную работу и обоснованность сделанных выводов и принятых решений.

На форму и содержание рабочей документации оказывают влияние следующие факторы:

- характер аудиторского задания и требования, предъявляемые к итоговым документам аудита;
- характер и сложность деятельности аудируемого лица;
- характер выполняемых аудиторских процедур;
- достаточность и надлежащий характер полученных аудиторских доказательств;
- оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- характер и размер выявленных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- степень использования профессионального суждения в процессе проведения аудита и оценки его результатов;

- методология аудита, применяемые приемы и средства проверки.

Рабочая документация ведется на бумажных и (или) электронных носителях. Она включает планы аудита, аналитические материалы, перечни отдельных рассматриваемых вопросов, описания существенных проблем, письма-подтверждения и письма-заявления, контрольные листы и переписку по существенным вопросам (включая электронные письма). В рабочую документацию при необходимости включаются выдержки или копии документов аудируемого лица.

Копии изначально подготовленных на бумажных носителях документов аудируемого лица и (или) аудиторской организации в составе рабочей документации также должны храниться на бумажных носителях. К таким документам относятся:

- аудиторское заключение;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица;
- письменная информация (отчет) по результатам проведения аудита;
- договор оказания аудиторских услуг;
- акты сдачи-приемки выполненных работ, в том числе по этапам аудита;
- официальная переписка;
- другие документы по усмотрению аудиторской организации.

В состав окончательно сформированной рабочей документации не включаются наброски рабочих документов, незаконченные или имеющие предварительный характер заметки, черновики.

В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочей документации аудиторской организации следует разработать типовые формы документов (бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.). Стандартизация документирования облегчает аудиторам выполнение задания и одновременно позволяет контролировать результаты выполняемой ими работы. Вместе с тем рабочая документация должна быть составлена и систематизирована таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждого аудита и потребностям аудиторской организации при его проведении.

В случае проведения аудита у одного и того же аудируемого лица в течение ряда лет некоторые рабочие документы относятся к категории постоянных, дополняемых по мере поступления новой информации (например, документы, содержащие информацию об учредителях аудируемого лица). По таким документам либо формируется отдельная папка, либо указывается, в какой из рабочих документаций хранится документ, имеющий отношение к аудиту, проводимым в течение ряда лет.

Аудиторская организация должна документировать любую существенную информацию, имеющую отношение к аудиту.

В обязательном порядке документированию подлежат:

- обстоятельства, свидетельствующие о значимых рисках существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- результаты аудиторских процедур, указывающие на возможность существенного искажения финансовой информации или необходимость пересмотра предварительной оценки рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности и запланированных аудиторских процедур в ответ на эти риски;
- обстоятельства, которые препятствовали проведению необходимых аудиторских процедур;
- причины модификации аудиторского заключения.

При документировании выполняемых аудиторских процедур аудиторская организация должна указывать их определяющие характеристики:

- при детальном тестировании – даты и номера отобранных для проверки документов;
- для процедур, предусматривающих отбор документов, отражающих операции с суммами, превышающими определенное значение, – объем выполненных процедур и проверенную совокупность;
- для процедур, предполагающих осуществление систематической выборки из совокупности документов, – начальный документ (точку отсчета) и интервал выборки;
- для процедур, предусматривающих проведение опросов, – даты опросов, имена и должности опрошенных работников;
- для процедур наблюдения – наблюдаемый процесс, время и место проведения наблюдения, имена и должности лиц, участвовавших в наблюдаемом процессе.

Аудиторская организация обязана документировать обсуждение существенных вопросов с руководством, заинтересованными лицами, работниками аудируемого лица, третьими лицами. При этом в рабочую документацию включаются записи обсуждений существенных вопросов с указанием времени проведения обсуждений и лиц, принявших в них участие, а также документы, подготовленные работниками аудируемого лица (например, согласованные с аудиторской организацией протоколы таких обсуждений).

Если аудиторская организация выявила информацию, которая противоречит или не соответствует ее профессиональному суждению по какому-либо существенному вопросу, то в рабочей документации необходимо отразить, чем вызвано данное противоречие, а также способы его разрешения.

Если аудиторская организация в силу каких-либо обстоятельств не может выполнить необходимые для получения аудиторских доказательств аудиторские процедуры, необходимо документально отразить такие обстоятельства, а также раскрыть достаточность и надлежащий характер выполненных альтернативных

аудиторских процедур, способствующих достижению цели аудита. Вместе с тем не следует оформлять рабочие документы по выполнению аудиторских процедур в отношении вопросов, не подлежащих проверке в ходе данного аудита (например, при проведении ежегодного аудита у одного и того же аудируемого лица отсутствует необходимость в выполнении, а следовательно, и в документировании процедур подтверждения начальных данных, поскольку их достоверность подтверждена в ходе аудита за предшествующий отчетный год).

При документировании характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур в рабочей документации должно быть указано, кем и в какие сроки они были выполнены, а также кем и когда проверены рабочие документы, отражающие ход аудиторских процедур.

Проверка рабочих документов осуществляется в порядке, определенном аудиторской организацией.

Аудиторская организация должна своевременно, но не позднее 60 дней с даты подписания аудиторского заключения закончить составление рабочей документации.

На заключительном этапе подготовки рабочей документации осуществляются:

- документирование аудиторских доказательств, полученных в процессе аудита, но не нашедших отражения в рабочей документации;
- исключение ненужной документации (неактуальной или замененной другими документами);
- сортировка, упорядочение и внесение перекрестных ссылок в рабочие документы;
- подписание проверочных (контрольных) листов рабочей документации.

После завершения подготовки рабочей документации запрещается уничтожать или изымать из нее какие-либо документы до окончания сроков их хранения.

Аудиторская организация должна обеспечить сохранность рабочей документации в течение не менее 5 лет, если иное не установлено законодательством.

Если возникает необходимость дополнения рабочей документации новыми документами или изменения содержащихся в ней документов, аудиторская организация должна независимо от характера изменений или дополнений в рабочей документации указать:

- причины изменения или дополнения рабочей документации;
- влияние этих изменений на аудиторские выводы по данному аудиту;
- кто и когда внес изменения в рабочую документацию, а также кто и когда их проверил.

Если после подписания аудиторского заключения выявлены факты, требующие проведения дополнительных аудиторских процедур или изменения аудиторского мнения, аудиторская организация обязана задокументировать:

- выявленные факты;
- характер и объем дополнительно выполненных аудиторских процедур, а также полученные на их основе аудиторские доказательства и сделанные выводы;
- дату внесения изменений в рабочую документацию, а также кем вносились изменения и кем осуществлялась проверка новых документов.

Ответственность за оформление и сохранность рабочей документации несет руководитель аудиторской организации или лицо, им уполномоченное.

Рабочая документация является строго конфиденциальной и может быть выдана работникам аудиторской организации только при необходимости проведения последующего аудита или уточнения отдельных вопросов предыдущего аудита с разрешения руководителя аудиторской организации или лица, им уполномоченного.

Изъятие рабочей документации у аудиторской организации может производиться только уполномоченными органами в случаях и порядке, установленных законодательством.

4.12. Внутренний контроль качества аудиторской проверки

Правила внутреннего контроля качества аудита должны содержать принципы и конкретные процедуры осуществления внутреннего контроля качества работы, которые следует применять как в рамках всей деятельности аудиторской организации, так и в ходе проведения каждого аудита, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг.

Аудиторской организации следует определить совокупность организационных мер, методов и конкретных процедур внутреннего контроля, направленных на то, чтобы обеспечить качество проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг (далее – качество аудита) в соответствии с нормативными правовыми актами Республики Беларусь, регулирующими аудиторскую деятельность.

Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, сроки, цели и конкретные процедуры, применяемые аудиторской организацией, могут зависеть от следующих основных факторов:

- от размера аудиторской организации и характера оказываемых услуг;
- от территориального расположения аудиторской организации;
- от организационной структуры аудиторской организации;
- от соотношения затрат и результатов.

В зависимости от указанных факторов будут меняться методы и процедуры, применяемые аудиторской организацией, и объем документации по вопросам качества аудита.

Общие требования к системе внутреннего контроля качества аудита, устанавливаемые аудиторской организацией, включают в себя следующее:

- профессиональные требования (работники аудиторской организации должны придерживаться принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения);
- профессиональную компетентность (работники аудиторской организации должны владеть надлежащими навыками, соблюдать требования законодательства Республики Беларусь, а также обладать необходимой профессиональной компетентностью, требующейся для выполнения обязанностей с должной тщательностью);
- требования к поручению заданий (проведение аудита должно поручаться работникам, имеющим уровень профессиональной подготовки и опыт, требующиеся в данных условиях);
- контрольные полномочия (необходимо в достаточной мере направлять работу и осуществлять текущий контроль на всех уровнях и этапах аудита, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащему уровню качества);
- консультирование (в случае необходимости проводятся консультации со специалистами, обладающими соответствующими знаниями);
- работу с аудируемыми лицами (необходимо постоянно проводить работу как с потенциальными, так и с реальными заказчиками. При решении вопроса о заключении договора или продолжении сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации и ее способности предоставлять услуги надлежащим образом);
- мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля качества (необходимо проводить регулярное наблюдение за адекватностью и эффективностью принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества аудита).

Установленные правилами аудиторской деятельности аудиторской организации принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы аудиторской организации должны быть доведены до сведения всех работников таким образом, чтобы обеспечивалась разумная уверенность в том, что принятые в организации принципы и процедуры понятны и применимы на практике.

Руководитель аудита должен применять такие процедуры внутреннего контроля качества аудита, которые соответствуют целям и задачам проводимого аудита. Каждый работник обязан выполнять именно те процедуры контроля качества, которые относятся к его части аудита. При этом руководитель аудита анализирует профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу.

Любое поручение должно даваться аудиторам и ассистентам аудитора таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа будет выполняться с должной тщательностью и той степенью профессиональной компетентности, которая необходима в данных обстоятельствах.

Аудиторы и ассистенты аудитора, которым поручается работа, должны получать от руководителя аудита четкие указания о проведении ими соответствующих аудиторских процедур. Их необходимо информировать о таких аспектах, как характер деятельности аудируемого лица и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, сроки и объем аудиторских процедур. При этом программа аудита, расчет затрат времени и общий план аудита являются основными средствами для доведения до сведения аудиторов и ассистентов аудитора указаний по проведению аудита.

В ходе аудита работники, осуществляющие руководство и надзор за работой аудиторов и ассистентов аудитора, должны выполнять следующие функции:

- контролировать процесс аудита, чтобы определить, обладают ли участвующие в аудите аудиторы и ассистенты аудитора необходимыми навыками и компетентностью для выполнения порученных им заданий, понимают и выполняют ли они указания по проведению аудита, а также выполняется ли аудит согласно общему плану и программе;
- обнаруживать и анализировать информацию, связанную с существенными аспектами бухгалтерского учета и аудита, корректируя при необходимости общий план и программу аудита;
- устранять возникающие расхождения в профессиональных суждениях работников, определяя при этом потребность в дополнительных внешних либо внутренних консультациях.

Проверку работы аудиторов и ассистентов аудитора должны выполнять работники, имеющие необходимый уровень компетентности. При этом важно выяснить следующие:

- была ли работа выполнена в соответствии с программой аудита;
- были ли надлежащим образом задокументированы результаты работы и процесс их достижения;
- были ли охвачены, урегулированы и отражены в аудиторских выводах все существенные аспекты аудита;
- были ли достигнуты цели аудиторских процедур;
- соответствуют ли сделанные выводы результатам выполненной исполнителями работы и подтверждают ли они аудиторское мнение.

При осуществлении контрольных функций в процессе проведения аудита особое внимание необходимо акцентировать на следующем:

- на общем плане и программе аудита;

- на оценке внутрихозяйственного риска и риска средств контроля, включая результаты тестов средств контроля и поправки (если таковые имеются), внесенные в общий план и программу аудита в результате такой оценки;
- на документальном отражении аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, включая результаты консультаций;
- на бухгалтерской (финансовой) отчетности, предлагаемых к ней поправках и форме аудиторского заключения.

Комплекс мер по контролю качества оказываемых аудиторских услуг может включать (особенно в случае масштабных аудиторских проверок) требование о том, чтобы работники, не участвующие в данном аудите, выполнили по ней дополнительные контрольные процедуры до представления аудиторского заключения.

4.13. Особенности проведения аудита в условиях применения ПЭВМ

Под компьютерной обработкой данных (далее – КОД) подразумевается обработка финансовой информации аудируемого лица, существенной для аудита, с использованием средств электронной вычислительной техники.

При проведении аудита в условиях КОД цель и основные принципы выполнения аудита не меняются. Однако применение систем КОД вносит изменения в организацию обработки, хранения и передачи финансовой информации аудируемого лица и, соответственно, оказывает влияние на процесс изучения аудитором системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, оценку аудиторского риска и осуществление процедур, необходимых для достижения целей аудита.

Использование КОД ведет к изменению отдельных элементов в организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, а именно:

- для проведения проверки правильности отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета наряду с первичными документами на бумажных носителях используются и первичные документы на машинных носителях;
- нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера или на машинных носителях;
- применяются способы ведения бухгалтерского учета, ориентированные на прогрессивные методы формирования и обеспечения достоверности выходной информации, совмещение синтетического учета с аналитическим и систематического с хронологическим, а также на повышение оперативности и удобство использования учетной и отчетной информации.

При оценке систем КОД аудируемого лица аудиторской организации необходимо выяснить следующее:

- соответствуют ли алгоритмы обработки первичной информации законодательству Республики Беларусь и существует ли возможность их изменения в случае изменения порядка ведения бухгалтерского учета, хозяйственного и налогового законодательства;
- как осуществляется сохранность и обновление информации;
- как обеспечивается контроль ввода данных;
- имеется ли возможность перенастройки показателей внешней отчетности на изменение ее форм;
- имеется ли возможность вывода на печать текущих данных о хозяйственных операциях.

Аудиторской организации необходимо убедиться в следующем:

- регистры бухгалтерского учета, формируемые системой КОД, соответствуют данным первичного учета (наличие системы КОД не освобождает аудируемое лицо от обязанности документировать в установленном порядке хозяйственные операции);
- изменения, вносимые в программное обеспечение системы КОД в связи с изменением законодательства Республики Беларусь, документально оформлены, проверены и согласованы с разработчиком программного обеспечения;
- информационная база данных системы КОД обеспечивает сохранность информации, ее архивирование, простоту доступа, кодирование и декодирование информации, а также ограничение несанкционированного доступа к ней.

Аудиторской организации необходимо оценить надежность системы внутреннего контроля аудируемого лица в соответствии с правилом аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19 июня 2002 г. № 86 (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002 г.), и ее влияние на функционирование системы КОД в части:

- контроля подготовки данных как на уровне пользователя, так и на уровне компьютерной службы;
- контроля предотвращения ошибок во время работы;
- контроля работы с данными (доступ, правильность, полнота);

- возможности изменения программного обеспечения, особенно методов регистрации первичной информации.

Организация обработки данных бухгалтерского учета аудируемого лица с применением КОД оказывает влияние на аудиторский риск. Аудиторский риск повышается в следующих случаях:

- если компьютеризованная среда децентрализована;
- при условии существования географической разбросанности компьютерных установок;
- при отсутствии возможности перенастройки программного обеспечения;
- если уровень знаний работников бухгалтерии в области информационных технологий недостаточен;
- при отсутствии внутреннего контроля функционирования системы КОД;
- если отсутствуют необходимые меры по ограничению несанкционированного доступа в систему КОД.

Аудиторский риск снижается в следующих случаях:

- если системы автоматизации являются лицензионными;
- при условии существования возможности углубить некоторые виды контроля благодаря программному обеспечению, специально разработанному для аудиторов;
- при условии существования специального контроля программного обеспечения;
- если информационная политика аудируемого лица квалифицированно определяется его руководством и согласована с основными пользователями системы КОД;
- когда все структурные подразделения аудируемого лица работают в единой системе КОД, применяют единое программное обеспечение;
- если аудируемое лицо имеет долгосрочный план развития системы КОД.

В условиях КОД аудит может проводиться с применением машинно-ориентированных и (или) ручных процедур. При машинно-ориентированных процедурах для проверки содержания компьютерных файлов аудируемого лица аудиторская организация может использовать программные средства и контрольные примеры для тестирования алгоритмов КОД. Проведение машинно-ориентированных процедур в отношении копий компьютерных файлов допустимо, если только имеется достаточная уверенность, что копии полностью соответствуют оригиналам файлов аудируемого лица.

Аудируемое лицо обязано предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД. Невыполнение или неполное выполнение этого условия является ограничением объема аудита в системе КОД, и аудиторская организация имеет право потребовать предоставления необходимых ей документов на бумажных носителях информации.

Дата начала аудита должна соответствовать дате представления аудиторской организации данных в виде, согласованном с аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг.

Аудитор должен обладать достаточным знанием систем КОД, чтобы планировать, контролировать и проверять выполняемую работу. Желательно, чтобы аудитор имел представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники, а также о существующих системах обработки финансовой информации.

Аудиторской организации следует иметь библиотеку наиболее распространенных систем КОД и прилагать усилия к изучению особенностей их практического применения.

Аудитор должен уметь определить, какое влияние на организацию, планирование и проведение аудита оказывает использование системы КОД у аудируемого лица, в том числе на изучение форм бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценку рисков, связанных с проведением аудита.

Аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о необходимости специализированных знаний о системе КОД для проведения аудита каждого конкретного аудируемого лица. Если специализированные знания необходимы, к проверке должен привлекаться специалист, обладающий такими знаниями и являющийся либо работником аудиторской организации, либо приглашенным экспертом. При этом аудиторская организация в соответствии с правилом аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26 октября 2000 г. № 114 (с изменениями и дополнениями), должна получить достаточные и убедительные аудиторские доказательства, что работа эксперта отвечает целям аудита.

В случае привлечения эксперта для оценки применяемой системы КОД оформление и использование результатов работы эксперта, а также заключение договора с экспертом должны соответствовать требованиям правила аудиторской деятельности «Использование результатов работы эксперта», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 18 декабря 2001 г. № 123. Аудитору при этом необходимо хорошо представлять компьютерную службу аудируемого лица в целом, чтобы планировать и контролировать работу эксперта, сохраняя главенствующее положение.

Основной задачей эксперта является оказание помощи аудитору при проведении аудита в части:

- оценки надежности системы КОД в целом;

- оценки лицензионной чистоты бухгалтерского программного обеспечения, функционирующего в системе КОД аудируемого лица;
- проверки алгоритмов расчетов;
- формирования на компьютере необходимых аудитору регистров аналитического и синтетического учета и отчетности.

Главенствующее положение аудитора по отношению к эксперту состоит в том, что эксперт оценивает только систему обработки информации, в то время как аудитор – достоверность формируемой с помощью этой системы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Аудиторская организация не может ни передать, ни разделить с кем-либо (в том числе с экспертом) свою ответственность за выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и составленного на ее основе аудиторского заключения.

Уровень автоматизации обработки финансовой информации аудируемого лица необходимо учитывать при определении объема и характера аудиторских процедур.

При составлении плана аудита в соответствии с правилом аудиторской деятельности «Планирование аудита», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. № 81, каждый пункт плана должен быть откорректирован с учетом влияния на процесс аудита применяемых аудируемым лицом информационных технологий и системы КОД.

При планировании этапов аудита, на которые может повлиять наличие у аудируемого лица системы КОД, аудитор должен иметь представление о значимости и сложности процессов ее функционирования, а также о доступности данных, необходимых для проведения аудита.

Автоматизированная бухгалтерская программа может считаться сложной в следующих случаях:

- если из-за большого объема операций пользователям трудно выявить ошибки, допущенные в процессе обработки данных;
- при условии, что компьютер автоматически генерирует основные операции или проводки в смежной программе;
- если компьютер выполняет сложные расчеты по финансовой информации и (или) автоматически генерирует итоговые операции или проводки, которые не могут быть подтверждены или не подтверждаются отдельно;
- при условии, что обмен операциями с другими организациями осуществляется электронным образом и при этом не проводится физическая сверка правильности или приемлемости операции;
- если первичные документы, некоторые компьютерные файлы, иные материалы, которые могут потребоваться аудитору, существуют только в течение короткого периода времени или в формате, доступном для прочтения только на компьютере.

Аудитор должен изучить и отразить в рабочей документации основные моменты организации и обработки учетных данных в системе КОД аудируемого лица, а именно:

- участки бухгалтерского учета, охваченные системой КОД;
- кем осуществляется обработка учетных данных (компьютеры установлены на рабочих местах бухгалтерского персонала, существует специализированный отдел, услуги оказывает вычислительный центр);
- как осуществляется ввод и обработка данных (локально или используется сетевой вариант);
- как обеспечивается архивирование и сохранность данных;
- как организовано программное обеспечение (целесообразно в табличном виде дать краткую характеристику: разработчик, лицензионная чистота, дата внедрения, как часто и кем осуществляется обновление программ);
- возможности КОД в части формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, данных для внутреннего пользования, осуществления аналитических процедур.

Источником получения аудиторских доказательств при проведении аудиторских процедур являются данные, подготовленные в системе КОД аудируемого лица в виде таблиц, ведомостей, регистров бухгалтерского учета. Аудиторская организация может применять их либо их копии в качестве рабочей документации. В случае работы аудитора непосредственно в системе КОД аудируемого лица (без вывода данных на печать) рабочие документы, подтверждающие факт сбора аудиторских доказательств, составляются аудитором самостоятельно.

Рабочие документы, формирующиеся в процессе аудита в условиях КОД и существенно отличающиеся от обычных рабочих документов (например, документы, подготовленные на машинных носителях), могут храниться в аудиторской организации обособленно в архиве аудиторских файлов на машинных носителях.

Аудиторская организация в соответствии с правилом аудиторской деятельности «Рабочая документация аудитора», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 4 августа 2000 г. № 81, должна обеспечить сохранность аудиторских файлов на машинных носителях, их оформление и сдачу в архив. Целесообразно хранить аудиторские файлы по каждому аудируемому лицу на отдельном машинном носителе.

Тема 5. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ И ОТЧЕТНОСТЬ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

План

1. Общие требования, предъявляемые к порядку составления аудиторского заключения.
2. Форма и структура аудиторского заключения, порядок его представления.
3. Письменная информация (отчет) аудиторской организации (аудитора) по результатам проведения аудита.
4. Отчетность о результатах работы аудиторских организаций.

5.1. Общие требования, предъявляемые к порядку составления аудиторского заключения

Общие требования, предъявляемые к порядку составления аудиторского заключения, определены правилом аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 17 сентября 2003 г. № 128 (в редакции постановления от 28 октября 2008 г. № 159).

Аудиторское заключение – официальный документ, составленный по результатам аудита и предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

Порядок подготовки, составления и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется законодательством Республики Беларусь. При соблюдении требований законодательства бухгалтерская (финансовая) отчетность должна достоверно отражать финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

При проведении аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна установить, подготовлена ли данная отчетность по форме и содержанию в соответствии с требованиями законодательства. Если применение некоторых требований законодательства приводит к формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, вводящей в заблуждение пользователей, аудиторская организация должна отразить данный факт в аудиторском заключении. Так, если переоценка основных средств, сделанная в соответствии с законодательством, не отражает реальной рыночной стоимости этих основных средств, а данный аспект является существенным для достоверного отражения финансового положения аудируемого лица, аудиторская организация должна указать на этот факт в аудиторском заключении.

При формировании аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторская организация должна учитывать:

- получены ли надлежащие аудиторские доказательства, достаточные для выражения аудиторского мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству;
- существенность выявленных и неисправленных искажений.

Аудиторская организация должна оценить правильность подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации. При этом необходимо рассмотреть следующие аспекты:

- общее представление, структуру и содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- соответствие бухгалтерской (финансовой) отчетности полученному аудиторской организацией в ходе проведения аудита пониманию деятельности аудируемого лица и его среды;
- соответствие выбора и использования учетной политики требованиям законодательства, а также условиям финансовой и хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- обоснованность оценочных значений, применяемых аудируемым лицом;
- адекватность, надежность, сопоставимость информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, включая учетную политику;
- правильность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица основных операций и событий;
- достаточность раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности для понимания заинтересованными пользователями влияния основных операций и событий на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно содержать следующие элементы:

- название;
- указание на лицо, которому адресуется аудиторское заключение;
- реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации;
- вводную часть;

- часть, указывающую на ответственность руководства аудируемого лица за представленную бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- часть, указывающую на ответственность аудиторской организации в связи с проведением аудита и содержащую описание аудита;
- часть, содержащую аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству;
- часть, содержащую аудиторское мнение по отдельным проверяемым вопросам или отчет по результатам выполнения определенных согласованных аудиторских процедур (если это предусмотрено договором оказания аудиторских услуг);
- подписи и дату аудиторского заключения;
- дату получения аудиторского заключения аудируемым лицом (в случае проведения в соответствии с законодательством обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Аудиторское заключение должно называться «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Аудиторское заключение адресуется в соответствии с договором оказания аудиторских услуг заказчику аудита и (или) лицу, указанному в договоре.

Реквизиты аудируемого лица и аудиторской организации должны содержать:

- наименование организации (для индивидуального предпринимателя – фамилия, имя, отчество);
- место нахождения (для организации – юридический адрес, для индивидуального предпринимателя – место жительства);
- сведения о государственной регистрации;
- номер, дату выдачи и срок действия специального разрешения (лицензии) на право осуществления аудиторской деятельности (для аудиторской организации и аудитора – индивидуального предпринимателя).

Вводная часть аудиторского заключения должна содержать перечень проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, указание на отчетную дату и отчетный период, за который составлена данная отчетность.

Если бухгалтерская (финансовая) отчетность включена в документ, содержащий прочую информацию, то по возможности следует указать страницы, на которых представлена данная отчетность.

Если вместе с бухгалтерской (финансовой) отчетностью пользователю представляется дополнительная информация с целью разъяснения определенных статей отчетности, операций или событий, во вводной части аудиторского заключения должно быть указано, распространяется или нет аудиторское мнение на данную информацию.

Если аудит дополнительной информации не проводится, аудиторская организация должна убедиться, что дополнительная информация, на которую не распространяется аудиторское мнение, отделена от проверяемой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такая информация по возможности должна быть расположена отдельно, за рамками бухгалтерской (финансовой) отчетности либо помечена как не подлежащая аудиту. При этом бухгалтерская (финансовая) отчетность не должна содержать каких-либо перекрестных ссылок на дополнительную информацию, не подлежавшую аудиту.

Если дополнительная информация, на которую не распространяется аудиторское мнение, неотделима от бухгалтерской (финансовой) отчетности, во вводной части аудиторского заключения указывается, что такая информация не подлежала аудиту.

Факт того, что дополнительная информация не подлежала аудиту, не освобождает аудиторскую организацию от обязанности ее изучения в целях установления наличия в ней существенных несоответствий с проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетностью.

В случае обнаружения в дополнительной информации существенных несоответствий с бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица аудиторской организации следует руководствоваться требованиями республиканского правила аудиторской деятельности «Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 25 сентября 2002 г. № 133 (с изменениями и дополнениями).

Если дополнительная информация является неотъемлемой частью бухгалтерской (финансовой) отчетности, то на такую информацию всегда распространяется аудиторское мнение. В этом случае помимо перечня проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности во вводной части должна быть указана такая дополнительная информация.

В части, указывающей на ответственность руководства аудируемого лица, должно содержаться указание на то, что руководство аудируемого лица несет ответственность за подготовку и представление бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с законодательством Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности, в связи с чем данная ответственность распространяется:

- на разработку, внедрение и поддержание надлежащего функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица, которая должна обеспечивать подготовку достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, не содержащей существенных искажений в результате ошибок или недобросовестных действий;
- на выбор и применение надлежащей учетной политики;
- на определение обоснованных оценочных значений.

В части, указывающей на ответственность аудиторской организации в связи с проведением аудита и содержащей описание аудита, указывается следующее:

- аудиторская организация несет ответственность за выраженное ею аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству, основанное на результатах проведенного аудита;
- аудит проводился в соответствии с требованиями республиканских правил аудиторской деятельности;
- аудиторской организацией соблюдались нормы профессиональной этики;
- аудит планировался и проводился в целях обеспечения достаточной уверенности относительно наличия либо отсутствия существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- в ходе аудита были выполнены аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств, подтверждающих значения, и раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица;
- отбор аудиторских процедур осуществлялся на основании профессионального суждения с учетом оценки риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в результате ошибок или недобросовестных действий;
- при оценке риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматривалась система внутреннего контроля аудируемого лица с целью планирования дальнейших аудиторских процедур в зависимости от оцененных рисков, а не для выражения мнения относительно эффективности функционирования этой системы (если договором оказания аудиторских услуг предусмотрено, что аудиторская организация должна выразить мнение и относительно эффективности функционирования системы внутреннего контроля аудируемого лица, это необходимо указать в данной части аудиторского заключения);
- проводилась оценка правомерности применяемой учетной политики, обоснованности оценочных значений и общего представления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- в ходе аудита были получены достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, которые могут являться основанием для выражения аудиторского мнения.

В части, содержащей аудиторское мнение, указывается, достоверно ли во всех существенных аспектах бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а также соответствуют ли совершенные им финансовые (хозяйственные) операции законодательству.

При выражении мнения аудиторская организация должна указать на то, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица была сформирована в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности.

Если договором оказания аудиторских услуг в рамках аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности дополнительно предусмотрено выражение мнения аудиторской организации по отдельным проверяемым вопросам либо проведение определенных согласованных аудиторских процедур с подготовкой информации по результатам их выполнения, то такое мнение и такую информацию допускается располагать в аудиторском заключении после части, содержащей аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, если законодательством не установлено иное (так, по результатам аудита формирования уставного фонда коммерческих организаций с иностранными инвестициями выдается отдельное аудиторское заключение по установленной законодательством форме).

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации и аудитором, возглавлявшим или проводившим аудит, если аудит проводил один аудитор.

Подписание аудиторского заключения лицом, не имеющим квалификационного аттестата аудитора, запрещается.

Аудиторское заключение, подготовленное аудитором – индивидуальным предпринимателем, подписывается им лично.

Подписи на аудиторском заключении скрепляются печатью (при ее наличии).

Аудиторское заключение должно иметь дату подписания, после которой в него не могут быть внесены изменения, не оговоренные с аудируемым лицом.

До даты подписания аудиторского заключения аудиторская организация должна собрать аудиторские доказательства о событиях и операциях, произошедших после отчетной даты и влияющих на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица. При этом следует руководствоваться требованиями республиканского правила аудиторской деятельности «Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 24 июня 2003 г. № 100 (с изменениями и дополнениями.).

Аудиторская организация не должна завершать сбор аудиторских доказательств и подписывать аудиторское заключение ранее даты подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности руководством аудируемого лица.

В случае проведения в соответствии с законодательством обязательного аудита достоверности годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности аудиторское заключение должно содержать дату его получения аудируемым лицом, заверенную подписями руководителей аудируемого лица и аудиторской организации либо уполномоченных ими лиц.

Аудиторское заключение составляется в количестве экземпляров, согласованном аудиторской организацией и аудируемым лицом в договоре оказания аудиторских услуг. При этом аудиторская организация и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному пакету документов, состоящему из аудиторского заключения и подписанной, скрепленной печатью аудируемого лица бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой выражается аудиторское мнение. Пакет указанных документов должен быть прошнурован, пронумерован полистно, скреплен печатью аудиторской организации (при ее наличии) и подписью руководителя аудиторской организации.

Аудиторское заключение предоставляется пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности в порядке, установленном законодательством.

5.2. Форма и структура аудиторского заключения, порядок его представления

Аудиторское заключение может содержать безусловно положительное аудиторское мнение и (или) быть модифицированным.

Безусловно положительное аудиторское мнение выражается тогда, когда аудиторская организация приходит к выводу, что бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица достоверно во всех существенных аспектах отражает его финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности, а совершенные аудируемым лицом финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

При выражении безусловно положительного аудиторского мнения в аудиторском заключении в части, содержащей аудиторское мнение, должно быть указано, что по мнению аудиторской организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица, сформированная в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь по бухгалтерскому учету и отчетности, достоверно во всех существенных аспектах отражает финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансово-хозяйственной деятельности, при этом совершенные им финансовые (хозяйственные) операции соответствуют законодательству.

Аудиторское заключение может быть модифицировано при возникновении факторов, не влияющих на аудиторское мнение, и факторов, влияющих на аудиторское мнение.

При возникновении факторов, не влияющих на аудиторское мнение, аудиторская организация должна модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, влияющему или не влияющему на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица.

Поясняющий пункт, привлекающий внимание к аспекту, включается в аудиторское заключение после части, содержащей аудиторское мнение.

Аудиторской организации следует модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, влияющему на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица и раскрытому в бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) пояснительной записке к ней, в следующих случаях:

- при наличии значительного сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;
- при существенной неопределенности (отличной от той, которая обуславливает значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно), последствия которой зависят от будущих действий или событий, находящихся вне прямого контроля аудируемого лица, но которая может повлиять на его бухгалтерскую (финансовую) отчетность. В случае большого числа существенных для бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица факторов неопределенности, аудиторской организации следует вместо включения в аудиторское заключение поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, отказаться от выражения аудиторского мнения.

Аудиторской организации следует модифицировать аудиторское заключение посредством включения в него поясняющего пункта, привлекающего внимание к аспекту, также и в тех случаях, когда данный аспект не влияет на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица, например, если необходимо обратить внимание пользователей на наличие существенного несоответствия между проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетностью и прочей информацией в документе, содержащем данную отчетность.

При возникновении факторов, влияющих на аудиторское мнение, аудиторская организация должна модифицировать аудиторское заключение путем выражения аудиторского мнения, отличного от безусловно положительного.

Аудиторская организация должна выразить аудиторское мнение, отличное от безусловно положительного, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств, которое в соответствии с суждением аудиторской организации оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица:

- ограничение объема аудита;

- разногласия с руководством аудируемого лица относительно допустимости выбранной учетной политики, методов ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ограничение объема аудита может привести к выражению условно положительного аудиторского мнения или к отказу от выражения аудиторского мнения.

Разногласия с руководством аудируемого лица могут привести к выражению условно положительного или отрицательного аудиторского мнения.

Условно положительное аудиторское мнение выражается в том случае, если нельзя выразить безусловно положительное аудиторское мнение, а ограничение объема аудита и (или) влияние разногласий с руководством аудируемого лица не настолько существенно, чтобы выразить отрицательное аудиторское мнение либо отказаться от его выражения. Условно положительное аудиторское мнение должно содержать слова «за исключением» с дальнейшим описанием соответствующего аспекта.

Отказ от выражения аудиторского мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно, что аудиторская организация не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Отрицательное аудиторское мнение выражается только тогда, когда влияние разногласий с руководством аудируемого лица настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что выразить условно положительное аудиторское мнение о ее достоверности недостаточно для раскрытия вводящего в заблуждение или неполного характера данной отчетности.

Если аудиторская организация выражает аудиторское мнение, отличное от безусловно положительного, она должна указать конкретные причины модификации аудиторского заключения и дать суммовую оценку их влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица или указать причины невозможности произведения такой оценки. Эта информация включается в аудиторское заключение до части, содержащей аудиторское мнение или отказ от выражения аудиторского мнения.

Аудиторская организация не должна приступать к выполнению аудиторского задания в случае, когда ограничение объема аудита со стороны аудируемого лица препятствует выполнению установленных законодательством обязанностей аудиторской организации либо влияет на объем аудиторских процедур, необходимых для подготовки аудиторского заключения, за исключением случаев, когда выполнение задания вытекает из требований законодательства.

Объем аудита может быть ограничен:

- вследствие определенных обстоятельств, например, если дата проведения инвентаризации имущества предшествует дате заключения договора оказания аудиторских услуг и если аудиторская организация не в состоянии наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных ценностей;

- когда, по мнению аудиторской организации, учетная документация аудируемого лица не соответствует требованиям законодательства либо отсутствует или аудиторская организация не может выполнить аудиторские процедуры, которые считает необходимыми.

При таких обстоятельствах аудиторская организация должна выполнить возможные альтернативные аудиторские процедуры, чтобы получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Если из-за ограничения объема аудита аудиторская организация выражает условно положительное аудиторское мнение или отказывается от его выражения, аудиторское заключение должно включать описание ограничения и возможных корректировок бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могли бы оказаться необходимыми, если бы не существовало данного ограничения.

Если разногласия аудиторской организации с руководством аудируемого лица по поводу допустимости выбранной учетной политики, методов ее применения, адекватности раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица являются существенными для этой отчетности, аудиторская организация должна выразить условно положительное или отрицательное аудиторское мнение.

Если, в соответствии с законодательством, бухгалтерская (финансовая) отчетность аудируемого лица подлежит публикации вместе с итоговой частью аудиторского заключения, то для данных целей итоговая часть аудиторского заключения в случае его модификации должна содержать следующее:

- пункт, описывающий причины модификации аудиторского заключения;
- часть, содержащую аудиторское мнение;
- поясняющий пункт, привлекающий внимание к аспекту.

5.3. Письменная информация (отчет) аудиторской организации (аудитора) по результатам проведения аудита

Письменная информация составляется в ходе аудита и направляется заказчику на его завершающем этапе. В процессе аудита заказчику может передаваться промежуточная информация в устном или пись-

менном виде. Все входящие и исходящие документы, содержащие промежуточную информацию, необходимо приобщить к рабочей документации аудитора.

Подготовка письменной информации обязательна в следующих случаях:

- при проведении аудита, по итогам которого предусматривается подготовка аудиторского заключения;
- если подготовка письменной информации предусмотрена договором оказания аудиторских услуг.

В письменной информации аудиторская организация обязана указать все установленные в ходе аудита искажения и (или) нарушения, связанные с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом аудиторская организация вправе привести в письменной информации любые сведения, касающиеся аудита и фактов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, которые сочтет целесообразным.

Данные, содержащиеся в письменной информации, приводятся с целью доведения до руководства аудируемого лица или иных лиц в соответствии с законодательством (далее – заказчик) следующих сведений:

- сведений о нарушениях порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, недостатках в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля аудируемого лица, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- рекомендаций по устранению выявленных нарушений и недостатков;
- предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Письменная информация содержит отчет аудиторской организации о результатах проведения аудита, прилагается к аудиторскому заключению и не может рассматриваться как отчет обо всех существующих недостатках в финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Письменная информация указывает на недостатки, обнаруженные в процессе конкретного аудита.

Письменная информация должна содержать следующие реквизиты:

- исходящий номер и дату подписания письменной информации аудиторской организацией;
- указание на лицо, которому адресуется письменная информация в соответствии с договором оказания аудиторских услуг;

- название документа;
- реквизиты аудиторской организации (наименование и юридический адрес либо фамилия, инициалы и адрес аудитора – индивидуального предпринимателя; сведения о государственной регистрации; номер и дата выдачи лицензии на аудиторскую деятельность; учетный номер плательщика; фамилии и инициалы аудиторов и иных специалистов, принимавших участие в аудите; номера и даты выдачи квалификационных аттестатов аудиторов; при необходимости может быть указано распределение обязанностей аудиторов и специалистов в ходе проведения аудита);

- реквизиты аудируемого лица (наименование и юридический адрес либо фамилия, инициалы и адрес индивидуального предпринимателя; сведения о государственной регистрации; учетный номер плательщика; фамилии и инициалы должностных лиц, ответственных за составление бухгалтерской (финансовой) отчетности);

- основание для проведения аудита (дата и номер договора оказания аудиторских услуг);
- период времени, за который проводился аудит;
- даты начала и завершения аудита.

В содержательной части письменной информации в обязательном порядке приводятся следующие сведения:

- развернутая аргументация причин, приведших к условно положительному или отрицательному аудиторскому мнению, а также к отказу от его выражения либо к выражению безусловно положительного аудиторского мнения с поясняющим пунктом о наличии серьезного сомнения в возможности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

- выявленные в ходе аудита нарушения установленного законодательством порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, порядка совершения финансовых (хозяйственных) операций;

- выявленные в ходе аудита недостатки в организации бухгалтерского учета и состоянии системы внутреннего контроля, которые привели или могут привести к существенным искажениям бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценка количественного расхождения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и прогнозируемых показателей по результатам аудита;

- рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита недостатков;
- другие сведения, полученные в ходе аудита или предусмотренные договором оказания аудиторских услуг.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, специфики аудита, размеров и особенностей хозяйственной деятельности аудируемого лица в письменную информацию включаются следующие сведения:

- количественный состав и структура бухгалтерской службы аудируемого лица, способ ведения бухгалтерского учета;
- перечень основных областей и направлений бухгалтерского учета, подлежащих аудиту;
- утверждение, что аудиторская организация осуществляла аудит в соответствии с правилами аудиторской деятельности, и случаи отклонения от правил, если таковые имелись (при проведении аудита, не предусматривающего подготовку аудиторского заключения);
- методика проведения аудита (указание разделов бухгалтерского учета, проверенных сплошным методом и выборочно, описание построения аудиторской выборки);
- информация о ходе аудита;
- особенности проведения аудита;
- сведения об осуществлении аудита обособленных подразделений и дочерних организаций аудируемого лица, их результаты и влияние на итоги аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целом (в случае, если аудируемое лицо имеет сложную организационную структуру);
- перечень всех выявленных в процессе аудита недостатков, замечаний и рекомендации по их устранению;
- анализ выполнения аудируемым лицом рекомендаций и замечаний, содержащихся в письменной информации за предыдущий отчетный период (в случае, если аудит за текущий и предыдущий периоды проводился одной и той же аудиторской организацией).

Сведения в письменной информации должны излагаться последовательно в соответствии с перечнем проверяемых по программе аудита вопросов.

Содержательную часть письменной информации следует подразделять на главы, посвященные проверке отдельных разделов бухгалтерского учета. Внутри каждой главы выявленные нарушения, указания на недостатки и замечания следует приводить в порядке уменьшения их существенности.

Если по результатам проверки отдельных вопросов нарушений и недостатков не установлено, в письменной информации следует указать: «По данному вопросу нарушений не обнаружено».

Сведения, содержащиеся в письменной информации, должны быть краткими, четкими и точными. При необходимости должны быть приведены обоснования количественных расчетов и оценок, а также ссылки на законодательство.

Подробные сведения о выявленных незначительных недостатках могут быть вынесены в приложения к письменной информации.

В целях обеспечения единообразного оформления письменной информации аудиторские организации должны в соответствии с требованиями республиканского правила аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 16 января 2003 г. № 4 (с изменениями и дополнениями), разработать для себя правила аудиторской деятельности аудиторской организации, посвященные вопросам подготовки письменной информации.

Письменная информация составляется в ходе аудита и направляется заказчику на его завершающем этапе. В процессе аудита заказчику может передаваться промежуточная информация в устном или письменном виде. Все входящие и исходящие документы, содержащие промежуточную информацию, необходимо приобщить к рабочей документации аудитора.

Письменная информация должна составляться с учетом требований, предъявляемых к официальной переписке, не менее чем в двух экземплярах и иметь сквозную нумерацию страниц. Первая страница письменной информации оформляется на бланке аудиторской организации или с угловым штампом аудиторской организации.

Письменная информация должна быть подписана всеми аудиторами, принимавшими участие в аудите. В случае если аудит проводило несколько групп аудиторов, письменная информация может быть подписана их руководителями.

Письменная информация может быть передана только следующим лицам:

- лицу, подписавшему договор оказания аудиторских услуг;
- лицу, названному получателем письменной информации в договоре оказания аудиторских услуг;
- любому другому лицу (в случае письменного указания, полученного аудиторской организацией от лица, подписавшего договор оказания аудиторских услуг со стороны заказчика).

Аудиторская организация вправе подготовить и передать под роспись получателю предварительный вариант письменной информации.

В предварительном варианте письменной информации могут содержаться требования по устранению выявленных нарушений законодательства, внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и перечень уточнений к подготовленной аудируемым лицом бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом заказчик может подготовить письменный ответ на предварительный вариант письменной информации, отражающий его точку зрения на изложенные в ней замечания и рекомендации.

Возражения заказчика принимаются аудиторской организацией во внимание, если она считает это нужным. Если в предварительном варианте письменной информации содержались существенные замечания, то в окончательном варианте следует дать оценку исправлениям, сделанным аудируемым лицом по замечаниям и предложениям аудиторской организации.

Несогласие заказчика с содержанием письменной информации не может служить основанием для отказа в ее получении.

Окончательный вариант письменной информации аудиторская организация обязана подготовить до даты подписания аудиторского заключения. При этом первый экземпляр письменной информации передается под роспись получателю, второй экземпляр с подписью получателя остается в аудиторской организации и приобщается к рабочей документации как обязательное приложение к аудиторскому заключению.

По согласованию с заказчиком, а также в случае отказа заказчика от получения письменной информации она может быть отправлена по почте или иным способом при условии документального подтверждения факта почтового отправления или другого способа передачи.

Письменная информация является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в ней, не подлежат передаче аудиторской организацией третьим лицам либо разглашению ее работниками и лицами, привлекаемыми к проведению аудита без письменного согласия заказчика, за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Заказчик может распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение таких сведений заказчиком.

По требованию аудиторской организации заказчик обязан представить ей копию письменной информации по результатам аудита за предыдущий финансовый год. При этом аудиторская организация обязана соблюдать конфиденциальность и по отношению к данной письменной информации.

Отказ заказчика в представлении письменной информации за предыдущий финансовый год может рассматриваться аудиторской организацией как ограничение объема аудита.

5.4. Отчетность о результатах работы аудиторских организаций

Аудиторские организации по результатам своей деятельности за полугодие и год обязаны представлять государственную статистическую отчетность – Отчет о работе аудиторской организации (форма 2-аудит (Минфин)), утвержденный постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 28 сентября 2007 г. № 248 (с изменениями и дополнениями, внесенными постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь от 22 октября 2008 г. № 357).

Данную полугодовую форму представляют в управление аудита Министерства финансов Республики Беларусь юридические лица – аудиторские организации 1 марта и 20 июля. Отчет заполняется в тысячах рублей и составляется за полугодие и год с нарастающим итогом с начала года.

Отчет состоит из двух разделов: в первом отражаются основные показатели деятельности аудиторской организации, во втором – сведения об оказанных аудиторских услугах (приложение 4).

Тема 6. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И ФОРМИРОВАНИЯ УСТАВНОГО ФОНДА

План

1. Цель и задачи проверки организации бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля.
2. Источники информации и нормативное обеспечение проверки бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля.
3. Проверка состояния бухгалтерского учета.
4. Цель и задачи проверки учредительных документов и формирование уставного фонда.
5. Источники информации и последовательность проведения проверок.

6.1. Цель и задачи проверки организации бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля

В современных условиях хозяйствования значение бухгалтерского учета весьма велико. Пользователям учетной информации (собственникам, акционерам, кредиторам, контрагентам и др.) необходимо знать о финансовом положении хозяйствующего субъекта, но они, как правило, не имеют доступа к ней. Достоверность учетной информации напрямую зависит от организации и состояния бухгалтерского учета. Следовательно, проверка бухгалтерского учета актуальна и востребована практикой.

Цель проверки заключается в установлении законности, достоверности, целесообразности совершенных финансово-хозяйственных операций и соответствии их законодательству Республики Беларусь.

Задачами проверки организации бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля являются:

- проверка наличия учетной политики организации;
- проверка соответствия требованиям законодательства, порядку утверждения учетной политики;

- проверка полноты и соответствия требованиям законодательства положения учетной политики;
- проверка полноты и соответствия положений учетной политики специфике деятельности организации.

Таким образом, для достижения поставленных целей необходимо решать вышеуказанные задачи.

6.2. Источники информации и нормативное обеспечение проверки бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля

Для качественного проведения проверки проверяющий должен располагать следующими источниками информации:

- учредительными документами проверяемой организации, содержащими сведения о видах экономической деятельности, учредителях организации, руководителях организации, размере уставного фонда;
- приказом об утверждении учетной политики организации;
- приложением к учетной политике организации, образцами форм первичных документов, самостоятельно разработанных организацией, списком должностных лиц, имеющих право подписи первичных документов, списком должностных лиц, имеющих право получать денежные средства под отчет;
- лицензиями, сертификатами с указанием сроков их действия;
- свидетельством о государственной регистрации – документом, подтверждающим постановку на учет в налоговых органах, органах статистики, в Фонде социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь, в Белгосстрахе и др.

Наряду с вышеперечисленными источниками информации проверяющий должен действовать согласно следующим нормативным правовым актам:

- Налоговому кодексу Республики Беларусь;
- Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»;
- Типовому плану счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению Типового плана счетов;
- Инструкции по бухгалтерскому учету «Доходы организации»;
- Инструкции по бухгалтерскому учету «Расходы организации»;
- Инструкции по инвентаризации активов и обязательств.

6.3. Проверка состояния бухгалтерского учета

Организация бухгалтерского учета в организации – это система построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о ее хозяйственной и финансовой деятельности и осуществления контроля за рациональным использованием всех ресурсов и средств. Данная система включает ряд организационных аспектов: выбор формы учета, составление рабочего плана счетов, разработку графика документооборота, наличие учетных регистров; соответствие лица, занимающего должность главного бухгалтера, предъявляемым требованиям; реализация прав, выполнение обязанностей и возложение ответственности на главного бухгалтера согласно законодательству Республики Беларусь.

На начальном этапе проверки все проверяющие уточняют наличие и утверждение учетной политики, проверяют, соответствует ли она Закону Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (с изменениями и дополнениями от 26 декабря 2007 г. № 302-З) «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – закон о бухгалтерском учете) и соблюдается ли проверяемой организацией. Под учетной политикой организации понимается выбранная ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета и установленный порядок их применения в конкретной хозяйственной ситуации. Учетная политика организации должна соответствовать требованиям, представленным в табл. 10.

Таблица 10. Требования, предъявляемые при формировании учетной политики

Требования	Содержание требований
Полнота	Отражение в первичных, сводных документах и регистрах бухгалтерского учета всех фактов хозяйственной деятельности
Осмотрительность	Обеспечение большей готовности к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов
Приоритет содержания над формой	Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности согласно не только правовой форме и документальному оформлению сделок (операций), но и их экономическому содержанию и условиям хозяйствования
Непротиворечивость	Тождество данных аналитического и синтетического учета, а также их соответствие показателям бухгалтерской отчетности
Рациональность	Рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета в соответствии с условиями хозяйственной деятельности и величиной организации

Проверяющие должны установить, формирует ли главный бухгалтер организации учетную политику в соответствии с нормативными актами и утверждается ли она руководителем организации путем издания приказа, распоряжения и др. Особое внимание уделяется тому, как оформляются вносимые изменения в учетную политику при следующих обстоятельствах:

- при изменении действующего законодательства;
- с появлением новых нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет;
- при смене собственников;
- при реорганизации юридического лица;
- при переходе к использованию других способов ведения бухгалтерского учета.

В ходе проверки состояния бухгалтерского учета организации необходимо изучить все аспекты учетной политики, т. е. выяснить, заложены ли в учетной политике многовариантность соответствующих способов и методов ведения учета, предусмотренных законодательством, представленных в табл. 11.

Таблица 11. Способы и методы ведения бухгалтерского учета

Объекты учетной политики	Методы ведения учета
<i>Методический аспект</i>	
Критерии разделения имущества на основные средства и предметы	<ul style="list-style-type: none"> • Основными средствами признается имущество, используемое в течение периода, превышающего 12 месяцев, и имеющее стоимость свыше 30 базовых величин на дату ввода его в эксплуатацию; в состав предметов включаются предметы, служащие менее 1 года, независимо от их стоимости, либо предметы, служащие более 1 года, стоимостью в пределах 30 базовых величин, а ковры и ковровые изделия – в пределах 10 базовых величин в момент передачи в эксплуатацию • Вместо 30 (10) базовых величин в качестве критерия может быть выбрана более низкая стоимость
Оценка основных средств и нематериальных активов, полученных безвозмездно	<ul style="list-style-type: none"> • По рыночной стоимости на дату их оприходования, увеличенной на расходы по доставке, установке и монтажу • По соглашению сторон, но не ниже стоимости, отраженной в балансе у передающей стороны
Способы погашения стоимости предметов	<ul style="list-style-type: none"> • Списание стоимости предметов более 2 базовых величин на затраты производится в следующем порядке: <ul style="list-style-type: none"> – в размере 50% стоимости предметов – при передаче их со склада в эксплуатацию, а оставшиеся 50% стоимости – при выбытии их за непригодностью; – в размере 100% стоимости предметов – при выбытии их за непригодностью
Способы погашения стоимости предметов	<ul style="list-style-type: none"> • Списание предметов стоимостью до 2 базовых величин производится: <ul style="list-style-type: none"> – по мере передачи их в эксплуатацию; – путем перенесения на затраты в размере 50% стоимости предметов – при передаче в эксплуатацию, а остальные 50% стоимости – при выбытии их за непригодностью
Способы начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам	<ul style="list-style-type: none"> • Линейный способ • Нелинейный способ с применением метода суммы чисел лет • Нелинейный способ с применением метода уменьшаемого остатка • Производительный способ
Индексация амортизационных отчислений	<ul style="list-style-type: none"> • Ежемесячно осуществляется • Не производится
Использование амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов	<ul style="list-style-type: none"> • Раздельное использование амортизационных фондов • Использование амортизационных фондов воспроизводства основных средств и нематериальных активов по совокупности
Оценка производственных запасов	<ul style="list-style-type: none"> • Производственные запасы оцениваются по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) с отражением по счету 10 «Материалы» • Производственные запасы учитываются по учетным ценам с использованием счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; отклонения от фактической себестоимости приобретения отражаются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»
Оценка производственных запасов и материальных ресурсов при отпуске в производство	<ul style="list-style-type: none"> • По средневзвешенным ценам • По учетным ценам с учетом отклонений, отраженных на счете 16 «отклонение в стоимости материальных ценностей» • По ценам последнего приобретения (ЛИФО) • По фиксированным ценам в организациях промышленности
Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости	<ul style="list-style-type: none"> • Показным методом • Попередельным методом • Процессным методом • Нормативным методом • Иным методом в соответствии с отраслевыми рекомендациями

Объекты учетной политики	Методы ведения учета
Оценка возвратных отходов	<ul style="list-style-type: none"> По пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования) По полной цене исходного материала По действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку
Порядок распределения издержек обращения	<ul style="list-style-type: none"> Издержки обращения в части транспортных расходов и процентов по кредитам распределяются на реализованные товары и на товары, оставшиеся не реализованными на конец месяца, пропорционально стоимости товаров: <ul style="list-style-type: none"> по продажным ценам; по покупным ценам
Учет затрат на ремонт арендованных основных средств	<ul style="list-style-type: none"> Создается резерв предстоящих расходов на капитальный ремонт арендованных основных средств; отчисления производятся равными долями исходя из сметной стоимости ремонта и предусмотренного договором срока аренды Резерв не формируется
Способ отражения затрат на ремонт основных средств	<ul style="list-style-type: none"> Создается резерв предстоящих расходов на текущий ремонт основных средств; отчисления производятся в размере, приходящемся на отчетный период, исходя из сметной стоимости ремонта Резерв на текущий ремонт не создается Затраты на ремонт основных производственных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг): <ul style="list-style-type: none"> исходя из установленного организацией норматива с отражением в составе расходов будущих периодов разницы между общей стоимостью ремонта и суммой, относимой по нормативу на себестоимость продукции (работ, услуг); по мере осуществления фактических затрат
Списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов	<ul style="list-style-type: none"> Списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов производится на счета учета затрат Общепроизводственные расходы, учтенные на субсчете 25/2 «Общехозяйственные расходы», и общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных списываются на счет 90 «Реализация»
Распределение общепроизводственных расходов	<ul style="list-style-type: none"> Пропорционально расходам на оплату труда работников, непосредственно занятых производством продукции Пропорционально прямым материальным затратам Пропорционально прямым материальным и трудовым затратам
Распределение общехозяйственных расходов	<ul style="list-style-type: none"> Пропорционально полученной выручке от реализации продукции (работ, услуг) Пропорционально прямым материальным затратам Пропорционально прямым материальным и трудовым затратам Пропорционально сумме расходов на оплату труда сотрудников, работа которых связана с определенными видами деятельности
Порядок оценки незавершенного производства	<ul style="list-style-type: none"> По производственной себестоимости По прямым статьям расходов По стоимости материалов В другой оценке, соответствующей отраслевым особенностям организации
Учет товаров	<ul style="list-style-type: none"> По покупным ценам По продажным ценам
Метод учета выручки	<ul style="list-style-type: none"> По мере отгрузки товаров По мере оплаты
Признание операционных доходов и расходов	<ul style="list-style-type: none"> По мере поступления По мере начисления
Признание внереализационных доходов и расходов	<ul style="list-style-type: none"> Внереализационные доходы и расходы в виде штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров, а также суммы возмещения причиненных убытков отражаются в учете: <ul style="list-style-type: none"> по мере признания их стороной, нарушившей условия договора, или если судом вынесено решение об их взыскании; по мере получения их от должника Другие внереализационные доходы и расходы в целях бухгалтерского учета признаются: <ul style="list-style-type: none"> по мере их образования; по мере выявления; по мере поступления
Создание резерва по сомнительным долгам	<ul style="list-style-type: none"> Резерв по сомнительным долгам не создается Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично

Объекты учетной политики	Методы ведения учета
Формирование резервов предстоящих расходов и платежей	<ul style="list-style-type: none"> Резервы предстоящих расходов и платежей не создаются: <ul style="list-style-type: none"> на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на выплату вознаграждения по итогам работы за год; на оплату предстоящих затрат на восстановление износа и ремонт автошин (покрышки, камеры, ободные ленты); на списание потерь товаров в пределах утвержденных норм; на оплату производственных затрат на подготовительные работы в сезонных отраслях промышленности; другие разрешенные резервы
Учет готовой продукции	<ul style="list-style-type: none"> С использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» Без использования счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг»; выпуск продукции отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» по фактической себестоимости
Списание расходов, связанных с покупкой иностранной валюты	<ul style="list-style-type: none"> С отражением по дебету счета 41 «Товары» С отражением по дебету счета 44 «Расходы на реализацию»
Учет финансовых результатов	<ul style="list-style-type: none"> Заккрытие счета 99 «Прибыли и убытки» производится: <ul style="list-style-type: none"> по окончании отчетного года заключительными записями декабря; по окончании отчетного квартала; по окончании отчетного месяца
Формирование фондов и распределение прибыли	<ul style="list-style-type: none"> Резервный фонд, фонды накопления и потребления не формируются В соответствии с уставом организации формируются следующие фонды: <ul style="list-style-type: none"> резервный фонд; фонд накопления; фонд потребления <p>Использование фондов производится в соответствии с утвержденными сметами расходов. Размеры отчислений в фонды, а также порядок распределения прибыли устанавливаются решением собрания учредителей (акционеров), собственников; коллективным договором</p>
<i>Организационно-технический аспект</i>	
Порядок ведения бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> Руководство бухгалтерским учетом осуществляется: <ul style="list-style-type: none"> главным бухгалтером; организацией, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета, на договорных началах
Порядок организации бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> По централизованной форме По децентрализованной форме По смешанной форме
График документооборота	<ul style="list-style-type: none"> В соответствии с графиком документооборота
Формы первичных документов	<ul style="list-style-type: none"> Согласно альбому унифицированных форм первичной учетной документации
Учет бланков строгой отчетности	<ul style="list-style-type: none"> Организацией утверждается перечень документов, относящихся к бланкам строгой отчетности, и список лиц, ответственных за ведение учета и хранение бланков строгой отчетности
Форма бухгалтерского учета	<ul style="list-style-type: none"> Книжно-журнальная Журнально-ордерная Автоматизированная
Проведение инвентаризаций	<ul style="list-style-type: none"> Согласно плану (графику) проведения инвентаризаций
Рабочий план счетов	<ul style="list-style-type: none"> На основании Типового плана счетов разрабатывается рабочий план счетов бухгалтерского учета организации
Хранение бухгалтерских документов	<ul style="list-style-type: none"> Дела временного (до 10 лет включительно) хранения передаче в архив не подлежат; они хранятся централизованно или в структурных подразделениях, а по истечении сроков хранения подлежат уничтожению в установленном порядке Указанные дела могут передаваться в архив только в исключительных случаях по решению руководителя организации; передача их осуществляется по номенклатуре дел

Далее необходимо провести экспертизу состояния учета и отчетности, для чего следует получить информацию о субъекте в целом, по наиболее важным вопросам отражения операций, обусловить объем учетной документации, установить соответствие системы учета предъявляемым требованиям, тождественность данных аналитического учета данным синтетического и формам отчетности по ключевым счетам, изучить действенность системы внутреннего контроля и определить степень доверия ее результатам.

При проверках состояния бухгалтерского учета следует обратить внимание на наличие уплаченных экономических санкций за нарушения налогового законодательства и невыполнение договорных обязательств; случаев приобретения без особой потребности сложной бытовой техники; сдачи в аренду производственных площадей и оборудования по заниженным ценам; фактов отвлечения оборотных средств на закупку больших партий мед-

ленно реализуемых товаров; предоплаты или первоочередной оплаты с частными коммерческими структурами при имеющейся задолженности с отечественными товаропроизводителями и др.

Оценивая состояние бухгалтерского учета, проверяющий дает рекомендации по выбору учетной политики на основе анализа текущего финансового состояния организации, существующих способов и методов ведения бухгалтерского учета и эффективности их применения организацией, изменений действующего законодательства, влияющего на те или иные аспекты учета, перспектив развития субъекта в будущем.

В соответствии с законом о бухгалтерском учете и отчетности достоверность данных бухгалтерского учета подтверждается информацией, полученной в результате проведенных инвентаризаций активов и обязательств. Порядок организации и проведения инвентаризации определен инструкцией по инвентаризации активов и обязательств от 30 ноября 2007 г. № 180. Сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации. Инвентаризация активов и пассивов бухгалтерского баланса должна проводиться в случаях, показанных на рис. 14. Проверяющему необходимо убедиться, оформляется ли проведение инвентаризации приказом (распоряжением) руководителя организации.

Большое внимание уделяется проверке организации забалансового учета и архива бухгалтерских документов, существования в организации альбомов унифицированных первичных учетных документов, наличия случаев приспособления учетных регистров взамен отсутствующих и т. д.

В ходе проверки состояния бухгалтерского учета может быть выявлен ряд нарушений и злоупотреблений: отвлечение оборотных средств на закупку больших партий медленно реализуемых товаров; предоплата или первоочередная оплата с коммерческими структурами при наличии задолженности с отечественными товаропроизводителями и т. д.

Оценивая состояние бухгалтерского учета, проверяющий дает рекомендации организации по выбору учетной политики на основе анализа текущего финансового состояния организации; существующих способов и методов ведения бухгалтерского учета и эффективности их применения.



Рис. 14. Случаи проведения инвентаризации имущества организации

Согласно Кодексу Республики Беларусь об административных правонарушениях за нарушение установленного порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности налагается штраф в размере от 4 до 20 базовых величин.

Уничтожение бухгалтерских документов и иных документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, до истечения установленных сроков их хранения, либо их сокрытие, либо иное нарушение правил их хранения влечет наложение штрафа в размере от 10 до 30 базовых величин.

Нарушение порядка составления (оформления) товарных, товарно-транспортных накладных, платежных инструкций и других первичных учетных документов влечет наложение штрафа в размере до 10% суммы денежной оценки хозяйственной операции, указанной в этих документах.

Указание в первичных учетных документах недостоверной информации о хозяйственных операциях влечет наложение штрафа в размере до 10% суммы соответствующих хозяйственных операций.

По результатам ревизии организации и состояния бухгалтерского учета и отчетности составляется акт ревизии финансово-хозяйственной деятельности.

По структуре акт комплексной ревизии состоит из двух частей: вступительной и исследовательской (результативной). Во вступительной части отражается следующая информация: наименование документа; место и дата его составления; основание назначения ревизии; дата и номер приказа (распоряжения) о ее проведении; должность, фамилия, имя и отчество лица, составившего акт ревизии; даты начала и завершения ревизии (в случае перерывов указывается их период); ревизуемый период; должности и фамилии работников ревизуемой организации, обязанных в соответствии с нормативными и инструктивными материалами, регулирующими вопросы контрольно-ревизионной работы, подписывать акт ревизии, с обязательным указанием периода их работы на занимаемых должностях, а также иных лиц, привлекаемых к ревизии; наименование и местонахождение ревизуемой организации; наличие Книги учета проверок (ревизий), а также информация о произведенной в ней записи о данной ревизии; кем и когда были проведены предыдущие ревизии (проверки); какие принимались меры по выявленным фактам нарушения актов законодательства; какие финансово-хозяйственные операции (документы), каким способом (сплошным или выборочным) и за какой период проверены. В последнем случае отмечают периоды, выбранные для проверки. Это необходимо для установления меры ответственности ревизора, если впоследствии окажется, что он не отразил в акте ревизии выявленные нарушения.

Затем приводятся краткие данные о ревизуемой организации, ее организационной структуре и видах деятельности.

Результативная часть акта ревизии представляет собой систематизированный перечень выявленных нарушений, недостатков и злоупотреблений в процессе производственной и финансово-хозяйственной деятельности ревизуемой организации. Она состоит из отдельных разделов, соответствующих наименованию и числу вопросов (разделов) программы ревизии. Построение исследовательской части акта ревизии строго не регламентировано. Результаты ревизии в ней должны быть изложены в следующем порядке:

- наименование закона, инструкции, указа и т. д.;
- ФИО должностного или материально ответственного лица;
- дата, период и место нарушения;
- способ выявления нарушения (инвентаризация, арифметическая проверка и т. п.);
- причины и условия, способствующие нарушению и вызвавшие его;
- последствия нарушения (размер вреда);
- меры по недопущению нарушений в будущем.

В акт ревизии должны включаться только факты, достаточно проверенные и обоснованные, содержащие элементы нарушений и свидетельствующие о наличии недостатков в работе ревизуемой организации. В нем должна быть соблюдена объективность, ясность и точность изложения установленных фактов.

В исследовательской части акта ревизии должны быть указаны:

- место, время и характер совершенного экономического правонарушения; акты законодательства, требования которых нарушены; установленная актом законодательства ответственность; заданный вид нарушения;
- факты несоблюдения установленного порядка составления и исполнения смет и финансовых планов;
- факты сокрытия или несвоевременного перечисления причитающихся бюджету платежей и других сумм, прочих нарушений финансовой дисциплины, неправильного ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, невыполнения требований по осуществлению внутривозвратного контроля;
- установленные в ходе ревизии недостачи денежных средств и материальных ценностей, потери от переплаты работникам, поставщикам и подрядчикам по счетам и расчетам, прочим дебиторам;
- размер причиненного ущерба и другие последствия выявленных нарушений;
- должности и фамилии лиц, по вине которых допущены соответствующие нарушения, а также сведения о том, какие именно действия (бездействие) этих должностных лиц повлекли нарушения в деятельности ревизуемой организации;
- иные сведения, необходимые для рассмотрения материалов о совершенном правонарушении.

Не допускается включение в акт ревизии различного рода не подтвержденных документально предположений и данных о деятельности ревизуемой организации. При проведении ревизии члены ревизионной

группы обязаны выяснить все существенные для принятия обоснованного решения факты и обстоятельства. Результаты ревизии должны излагаться в акте на основе:

- проверенных данных и фактов, вытекающих из имеющихся у ревизуемых организаций документов и материалов или полученных в результате использования приемов документального контроля;
- фактических проверок в действительности совершенных операций;
- итогов взвешивания и обмера сырья и материалов по данным проведенных в процессе ревизии инвентаризаций материальных ценностей;
- проведения контрольных обмеров, контрольных запусков сырья и материалов в производство, контрольных анализов сырья, материалов и готовой продукции;
- данных проверки качества продукции, соблюдения технических условий и технологических режимов производства, соответствия продукции республиканским стандартам и стандартам организации, а также других данных, вытекающих из заключений специалистов или экспертов, привлекаемых к проведению ревизии.

После изложения исследовательской (результативной) части акта ревизии перечисляются все приложения к нему с указанием количества листов (промежуточные акты, разовые акты, накопительные ведомости, акты инвентаризаций и инвентаризационные описи, бухгалтерские документы и другая документация, подтверждающая факты нарушений, злоупотреблений и бесхозяйственности, отмечаемые в акте ревизии).

По результатам проведения аудиторской проверки составляется аудиторское заключение.

6.4. Цель и задачи проверки учредительных документов и формирования уставного фонда

Целью проверки учредительных документов и формирования уставного фонда является подтверждение законных оснований функционирования организаций, правильности и полноты расчета с учредителями и установление соблюдения нормативных правовых актов Республики Беларусь.

Задачи, решаемые в ходе проверки, следующие:

- подтверждение юридического основания на право функционирования организации;
- проверка правильности формирования уставного фонда организации;
- проверка правильности и полноты промежуточных и окончательных расчетов с учредителями;
- проверка достоверности бухгалтерской отчетности в части величины и структуры уставного фонда.

Таким образом, для достижения поставленной цели необходимо решать вышеуказанные задачи.

6.5. Источники информации и последовательность проведения проверок

Источниками информации проверки учредительных документов и формирования уставного фонда являются:

- учредительные документы (учредительный договор, устав), зарегистрированные изменения в учредительных документах;
- протоколы собраний учредителей, выписки из годового собрания акционеров, протоколы собрания акционеров, учредителей;
- решения совета директоров;
- переписка с учредителями и акционерами;
- свидетельство общереспубликанской регистрации;
- документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество;
- свидетельство о регистрации в органах статистики;
- документы, подтверждающие доли учредителей в уставный фонд в денежной и неденежной формах;
- экспертная оценка неденежных вкладов в уставный фонд;
- материалы предыдущих проверок, ревизий;
- бухгалтерская и статистическая отчетность и др.

При проверке учредительных документов и формировании уставного фонда необходимо устанавливать:

- структуру управления организации и полномочия руководителей всех уровней при принятии управленческих решений;
- своевременность внесения изменений в учредительные документы;
- виды экономической деятельности организации;
- наличие соответствующих документов и сведений об учредителях;
- размер уставного фонда и доли каждого учредителя;
- соотношение размера уставного фонда и чистых активов;
- адекватность метода оценки вносимых учредителями долей в уставный фонд в неденежной форме;
- своевременность внесения учредителями своих долей;
- в каком размере и виде учредители внесли свои доли в уставный фонд;
- правильность оформления документации по взносам;

- правильность начисления дивидендов учредителям;
- правильность начисления налогов;
- правильность оформления бухгалтерской документации и соответствия бухгалтерских проводок;
- случаи возврата учредителю неденежного вклада в уставный фонд, если таковые имелись;
- правильность ведения учетных регистров;
- достоверность бухгалтерской отчетности.

Размеры уставных фондов определены Декретом Президента Республики Беларусь от 16 января 2009 г. № 1 «Положение о государственной регистрации субъектов хозяйствования».

В соответствии с Кодексом Республики Беларусь «Об административных правонарушениях» невнесение изменений и дополнений в учредительные документы юридического лица руководителем, учредителем, участником, собственником имущества юридического лица, а также другими лицами, которые имеют право давать обязательные для этого юридического лица указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, и (или) непредставление учредительных документов для государственной регистрации в случаях и сроки, установленные законодательством, влечет наложение штрафа в размере от 10 до 50 базовых величин.

За непредоставление в регистрирующий орган документов, требующих для внесения изменений и дополнений в свидетельство о государственной регистрации индивидуального предпринимателя, в случаях и сроки, установленные законодательством, налагается штраф в размере от 10 до 50 базовых величин.

Тема 7. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ В БАНКАХ

План

1. Цель, задачи и информационное обеспечение ревизии и аудита денежных средств и денежных документов, находящихся в кассе организации.
2. Методика проверки денежных средств в кассе и денежных документов.
3. Цель, задачи и информационное обеспечение ревизии и аудита операций по счетам в банках.
4. Методика проверки операций по счетам в банках и меры ответственности за выявленные нарушения.

7.1. Цель, задачи и информационное обеспечение ревизии и аудита денежных средств и денежных документов, находящихся в кассе организации

В современных условиях организации вступают во взаимоотношения друг с другом при совершении хозяйственных операций. Взаимосвязи являются необходимым условием для обеспечения непрерывности кругооборота средств, имеющихся в каждой организации.

Следовательно, контролю за наличием и движением денежных средств, находящихся в кассе организации, уделяется пристальное внимание со стороны учреждений коммерческих банков, государственных контролирующих органов, работников ведомственных контрольно-ревизионных служб.

Целью ревизии (аудита) операций по движению денежных средств, находящихся в кассе, является проверка соблюдения действующих нормативных правовых актов о состоянии порядка приема и использования денежных средств.

Основными задачами ревизии (аудита) денежных средств и документов в кассе являются:

- проверка обеспечения условий хранения и сохранности наличных денег в кассе и при доставке их из банка;
- проверка соблюдения нормативных правовых актов по ведению кассовых операций в Республике Беларусь и кассовой дисциплины;
- соблюдение правил документального оформления операций по приходу и выдаче денег из кассы;
- соблюдение установленного порядка хранения чековых книжек, выписки чеков и получения по ним денег;
- контроль за своевременным и полным оприходованием денег, полученных из банка и от реализации товарно-материальных ценностей и услуг за наличный расчет;
- соблюдение лимита хранения наличных денег в кассе и при выдаче их на хозяйственные нужды и другие расходы;
- проверка законности, достоверности и целесообразности кассовых операций.

Для качественного проведения ревизии и аудита кассовых операций необходимо руководствоваться следующими источниками информации:

- договорами о полной материальной ответственности;
- должностной инструкцией кассира;
- договором с обслуживающим банком;
- чековой книжкой;

- кассовой книгой;
- учетной политикой организации;
- графиком инвентаризаций денежных средств и денежных документов;
- книгой кассира-операциониста;
- журналом регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;
- приходными кассовыми ордерами;
- расходными кассовыми ордерами;
- отчетами кассира;
- выписками банка;
- инвентаризационными материалами;
- учетными регистрами по счету 50 «Касса»;
- Главной книгой, Бухгалтерским балансом (второй раздел «Оборотные активы»);
- Отчетом о движении денежных средств;
- статистической отчетностью и др.;

Проверка кассовых и банковских операций осуществляется специалистами обслуживающего банка, ведомственными ревизорами и аудиторами по данным счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». Данные операции проверяются, как правило, сплошным способом.

7.2. Методика проверки денежных средств в кассе и денежных документов

Проверку операций по движению денежных средств начинают с изучения кассовых операций. Проверка может проводиться как от частного к общему, так и от общего к частному, т. е. как от изучения первичных документов до форм бухгалтерской отчетности, так и от отчетности к первичным документам. Для проведения контроля данных операций проверяющие могут составлять программу проверки, где должны быть представлены основные вопросы, на которые следует дать ответы, приемы контроля, используемые в ходе проверки и позволяющие получить необходимую информацию, а также документы, отражающие результаты проверки (табл. 12).

По результатам проверки кассовых операций могут быть выявлены различные нарушения: присвоение наличных денежных средств, неполное отражение в учете операций с наличными денежными средствами, неправильный подсчет итогов, присвоение депонентских сумм, присвоение фиктивно начисленных средств и др.

В процессе проверки кассовых операций используются все приемы документального контроля, а также наблюдение, опрос, обследование, инвентаризация.

Таблица 12. Программа проверки кассовых операций

Перечень вопросов, подлежащих проверке	Приемы контроля	Рабочая документация
Организация и проведение инвентаризации наличных денежных средств и денежных документов, находящихся в кассе организации (рис. 15)	Инвентаризация, наблюдение, опрос, обследование	Акт, справки
Обеспечение условий сохранности наличных денежных средств при их хранении и транспортировке: <ul style="list-style-type: none"> • техническая укрепленность кассового помещения организации; • оснащенность кассового помещения организации пожарной сигнализацией; • порядок хранения ключей, печати, чековой книжки; опечатывания кассы; • наличие договоров о полной материальной ответственности в личных делах кассиров; • состояние операционных касс в конце рабочего дня 	Наблюдение, опрос, подтверждение, обследование, нормативно-правовая проверка	Справки, ведомости, акты
Соблюдение кассовой дисциплины: <ul style="list-style-type: none"> • наличие договора на расчетно-кассовое обслуживание; • утвержденный лимит остатка денежных средств в кассе; • соблюдение порядка приема наличных денежных средств при реализации товаров за наличный расчет; • порядок и сроки сдачи выручки; • наличие разрешения банка на расходование организацией собственной выручки; • полнота оприходования денежной наличности, полученной в банке; • своевременность и полнота сдачи денежных средств в кассу банка; • соблюдение установленных предельных сумм, расчетов наличными денежными средствами между субъектами хозяйствования; • соблюдение расходования денежных средств, полученных на конкретные цели 	Арифметическая проверка, логическая, встречная, формальная, нормативно-правовая, взаимный контроль документов, хронологический анализ операций, сопоставление оправдательных и расходительных документов, экспертная оценка, опрос и др.	Акты, ведомости выявленных нарушений, справки, расчеты, аналитические таблицы, объяснительные записки материально ответственных и должностных лиц и др.

Перечень вопросов, подлежащих проверке	Приемы контроля	Рабочая документация
<p>Состояние бухгалтерского учета и отчетности:</p> <ul style="list-style-type: none"> • правильность ведения кассовой книги, журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; • соблюдение своевременности и правильности оформления кассовых документов по поступлению и расходованию денежных средств; • законность корреспонденции счетов; • установление тождественности данных: <ul style="list-style-type: none"> – итогов в платежных ведомостях с регистрами аналитического учета; – между первичными документами и сводными, сводными и учетными регистрами, учетными регистрами и бухгалтерским балансом 	Встречная проверка; арифметическая проверка; сопоставление документов, отражающих нормативные и фактические данные; сопоставление данных первичных документов с данными сводных документов, данных учетных регистров с данными отчетности и др.	Акты, ведомости нарушений, справки, расчеты, таблицы взаимозвязки показателей бухгалтерской отчетности, объяснительные записки материально ответственных и должностных лиц и др.
Организация и действенность внутреннего контроля в организации	Наблюдение, опрос, обследование	Акт (справка)

Основными нарушениями являются:

- несоблюдение лимита наличных денежных средств в кассовых аппаратах;
- несанкционированное заимствование выручки другим субъектам хозяйствования;
- выдача сумм в подотчет при наличии задолженности по ранее выданным суммам;
- нецелевое использование наличных денежных средств и др.

Результаты проверки оформляются в ведомостях выявленных нарушений, справках, расчетах, аналитических таблицах, объяснительных записках материально ответственных лиц, акте (справке) ревизии, а при аудите – в аудиторском заключении.

В соответствии с Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях за нарушение ведения порядка кассовых операций налагается административная ответственность в виде штрафа от 4 до 20 базовых величин.

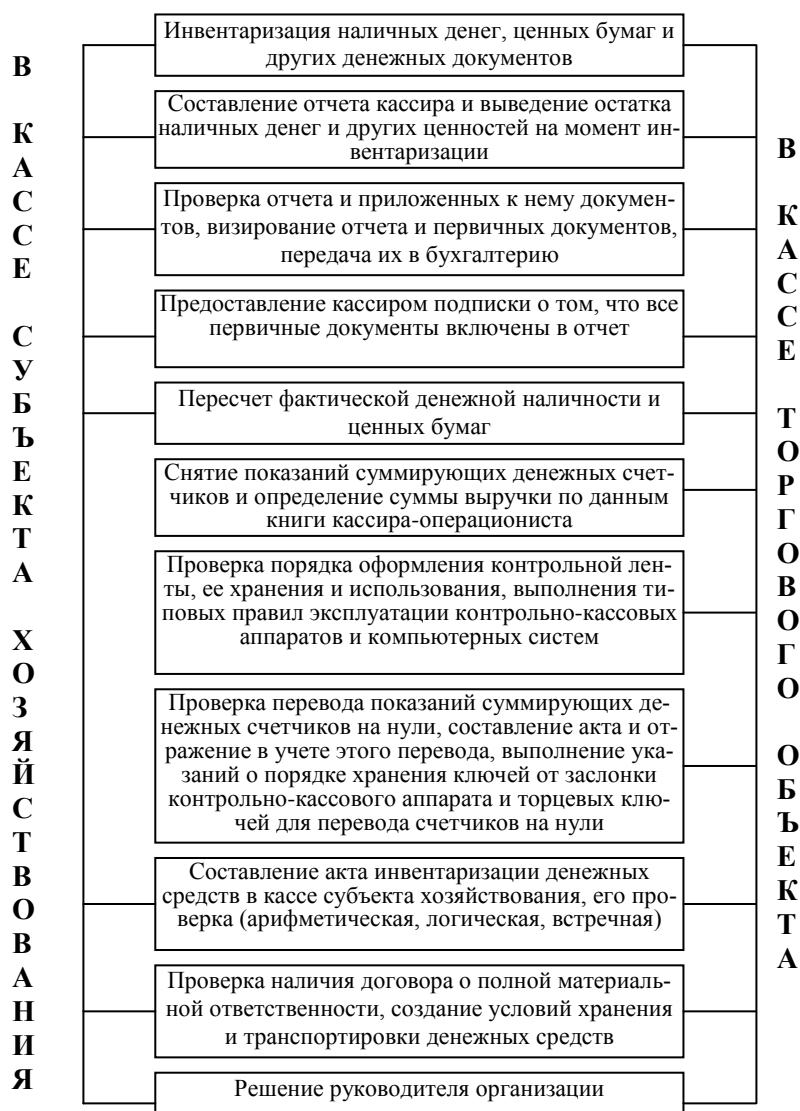


Рис. 15. Последовательность проведения инвентаризации денежных средств

7.3. Цель, задачи и информационное обеспечение ревизии и аудита операций по счетам в банках

Целью проверки денежных средств, хранящихся на счетах в банке, является: установление законности, достоверности, правильности открытия и функционирования счетов в банке, осуществление безналичных расчетов и полноты отражения их в бухгалтерском учете.

Задачами проверки являются:

- проверка соблюдения нормативных правовых актов;
- контроль обеспечения средствами для своевременных расчетов с работниками организации и сторонними лицами;
- установление целевого характера платежей и эффективности выбранных форм и валюты расчетов;
- установление законности, обоснованности и правильности оформления операций по счетам в банках;
- контроль своевременности движения денежных средств на счетах в банках и отражения их в бухгалтерском учете;
- достоверность бухгалтерской отчетности.

Основными источниками информации для проверки денежных средств, хранящихся на счетах в банке, являются:

- договоры на открытие счетов в банках;
- учетная политика организации;
- инвентаризационные материалы;
- платежные инструкции (платежные поручения, требования) и приложенные к ним документы;
- выписки банка с расчетного счета, валютных счетов и специальных счетов;
- учетные регистры по счетам 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке»;
- Главная книга, Бухгалтерский баланс;
- Отчет о движении денежных средств;
- Приложение к бухгалтерскому балансу;
- статистическая отчетность;
- материалы предыдущих проверок и др.

Проверку данного направления могут проводить специалисты Комитета государственного контроля Республики Беларусь, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, обслуживающего банка, службы ведомственного контроля, аудиторы и др.

7.4. Методика проверки операций по счетам в банках и меры ответственности за выявленные нарушения

Проверка операций по движению денежных средств, находящихся на счетах в банке, осуществляется одновременно с проверкой кассовых операций. При этом проверка осуществляется сплошным методом по балансовым счетам 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». На состояние данных счетов обращают внимание работники администрации организации, работники финансовых, налоговых и других государственных контролирурующих органов.

В ходе проверки устанавливают достоверность сальдо (остатка) денежных средств на начало и конец периода по счетам, открытым в банке, проверяется движение денежных средств по счетам, наличие картотеки «Просроченные платежи», изучается корреспонденция счетов. Особое внимание следует уделять очередности платежей, так как учреждение банка осуществляет строгий контроль.

Программа проверки денежных средств, находящихся на счетах в банке, включает перечень вопросов, подлежащих изучению. Они касаются соблюдения расчетно-платежной дисциплины, правильности оформления документов – платежных инструкций, договоров, учетных регистров, форм бухгалтерской отчетности (табл. 13).

Таблица 13. Программа проверки денежных средств, хранящихся на счетах в банке

Перечень вопросов, подлежащих проверке	Приемы контроля	Рабочая документация
Реальность остатков денежных средств на счетах, открытых в банке	Инвентаризация, обследование	Акт, справки
Соблюдение расчетно-платежной дисциплины: <ul style="list-style-type: none">• полнота и своевременность оприходования денежных средств;• соблюдение порядка использования чеков;• своевременность и полнота перечисления средств контрагентам;• организация расчетов в иностранной валюте;• полнота и своевременность продажи обязательной части валютной выручки (30%);• правильность отражения и списания курсовых разниц;• наличие просроченных платежей;• целевое использование денежных средств;• своевременность и полнота зачисления денежных средств;• наличие претензионных сумм	Арифметическая проверка, логическая, встречная, формальная, взаимный контроль документов, хронологический анализ операций, сопоставление оправдательных и распорядительных документов, нормативно-правовая проверка, экспертная оценка, опрос и др.	Акты, ведомости выявленных нарушений, справки, расчеты, аналитические таблицы и др.

Перечень вопросов, подлежащих проверке	Приемы контроля	Рабочая документация
Состояние бухгалтерского учета и отчетности: • наличие и достоверность оправдательных документов и подлинность выписок банка; • качество первичной документации; • соответствие отдельных аналитических счетов выпискам из счетов, открытым в банке; • обоснованность записей в регистрах синтетического и аналитического учета; • правильность корреспонденции счетов; • правильность заполнения форм бухгалтерской отчетности	Встречная проверка, арифметическая, сопоставление данных первичных документов с данными сводных документов, данных учетных регистров с данными отчетности и др.	Акты, ведомости нарушений, справки, расчеты, таблицы взаимосвязки показателей бухгалтерской отчетности и др.

В настоящее время большое внимание уделяется валютному контролю, который осуществляют Совет Министров Республики Беларусь, Национальный банк Республики Беларусь, Комитет государственного контроля Республики Беларусь, Государственный таможенный комитет Республики Беларусь.

Основными направлениями валютного контроля являются:

- соответствие проводимых валютных операций действующему валютному законодательству Республики Беларусь;
- обеспечение контроля за перемещением иностранной валюты и иных валютных ценностей через таможенную границу Республики Беларусь;
- предотвращение легализации доходов, полученных незаконным путем;
- проверка полноты и достоверности учета и отчетности по валютным операциям;
- анализ данных учета, отчетности и другой информации по валютным операциям.

По всем выявленным нарушениям устанавливаются причины, виновные лица и разрабатываются мероприятия по недопущению данных нарушений в будущем. Кроме того, за выявленные нарушения применяются административные меры ответственности в соответствии с Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях (табл. 14).

Таблица 14. Ответственность за нарушения операций по движению денежных средств

Вид нарушения	Меры ответственности
Несвоевременная обязательная продажа иностранной валюты	Штраф в размере от 30 до 50 базовых величин, а для индивидуального предпринимателя или юридического лица – в размере до 1% от непроданной валюты за каждый день просрочки, но свыше суммы непроданных валютных средств
Необоснованное занижение суммы валютных средств, подлежащих обязательной продаже	Штраф в размере от 30 до 50 базовых величин, а для индивидуального предпринимателя или юридического лица – в размере необоснованно заниженных валютных средств
Нецелевое использование валютных средств, приобретенных на внутреннем валютном рынке за белорусские рубли	Штраф для индивидуального предпринимателя или юридического лица – в размере до 100% от суммы средств, использованной не по целевому назначению
Нецелевое использование и (или) невозвращение в установленный срок средств в иностранной валюте, выданных под отчет, в том числе на оплату расходов по командировкам за пределы Республики Беларусь	Штраф для индивидуального предпринимателя или юридического лица – в размере до десятикратной суммы этих средств
Осуществление платежей наличными денежными средствами с нарушением требований законодательства	Штраф для индивидуального предпринимателя или юридического лица – в двукратном размере суммы таких платежей
Осуществление вне очереди платежей в счет погашения задолженности по выплате заработной платы, а также в счет погашения банковских кредитов, выданных для этой цели, в суммах, превышающих пределы, установленные законодательством, при наличии обязательств по уплате платежей, производимых в первоочередном порядке	Штраф для индивидуального предпринимателя или юридического лица – в двукратном размере суммы такого превышения

Тема 8. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

План

1. Цели и задачи ревизии (аудита) основных средств и нематериальных активов.
2. Информационное и нормативное обеспечение ревизии (аудита) основных средств и нематериальных активов.
3. Порядок проведения проверки операций с основными средствами и нематериальными активами.

8.1. Цели и задачи ревизии (аудита) основных средств и нематериальных активов

Целью проверки операций с основными средствами и нематериальными активами является установление законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных операций с основными средствами и нематериальными активами.

Задачами ревизии (аудита) операций с основными средствами и нематериальными активами являются:

- определение эффективности работы системы внутреннего контроля по операциям с основными средствами и нематериальными активами;
- соблюдение правильности классификации основных средств и нематериальных активов;
- контроль своевременности оприходования и ввода в эксплуатацию основных средств и нематериальных активов;
- установление обоснованности оценки и переоценки основных средств и нематериальных активов;
- проверка наличия и сохранности основных средств и нематериальных активов;
- проверка операций по восстановлению основных средств;
- проверка операций по начислению амортизации основных средств и нематериальных активов;
- определение правильности и законности выбытия основных средств и нематериальных активов;
- проверка организации и ведения аналитического учета по материально ответственным лицам, местам нахождения основных средств и нематериальных активов;
- проверка правильности документального оформления, учета и налогообложения операций с основными средствами и нематериальными активами;
- достоверность бухгалтерской отчетности и др.

Как видно из перечня задач, проверку основных средств и нематериальных активов могут проводить специалисты различных контролирующих органов, а также ведомственные ревизоры-контролеры и аудиторы.

8.2. Информационное и нормативное обеспечение ревизии (аудита) основных средств и нематериальных активов

Источниками информации ревизии (аудита) операций с основными средствами являются:

- учетная политика организации;
- Книга учета проверок;
- инвентаризационные материалы;
- типовые унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов;
- приказы руководителя о проведении переоценки;
- акты переоценки;
- акты на консервацию и расконсервацию основных средств;
- ведомости по переоценке;
- акты экспертов и оценщиков;
- расчеты амортизации основных средств и нематериальных активов;
- договоры о полной материальной ответственности;
- техническая документация;
- договоры аренды, лизинга;
- платежные документы и выписки банка;
- договоры о передаче авторского права;
- лицензии, сертификаты;
- учетные регистры по счету 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»;
- Главная книга;
- бухгалтерская отчетность: форма 1 «Бухгалтерский баланс» и форма 5 «Приложение к балансу»;
- статистическая отчетность: форма 11 «Отчет о наличии и движении основных средств и других внеоборотных активов».

Для качественного проведения проверки необходимо знать действующее законодательство Республики Беларусь:

- Инвестиционный кодекс Республики Беларусь;
- Налоговый кодекс Республики Беларусь;
- Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- Закон Республики Беларусь «Об авторском праве и смежных правах»;
- Типовой план счетов и инструкция по применению Типового плана счетов;
- Декрет Президента Республики Беларусь «О лицензировании отдельных видов деятельности»;
- Временный республиканский классификатор основных средств и нормативные сроки их службы;

- Инструкция о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов;
- Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;
- Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств;
- Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов.

8.3. Порядок проведения проверки операций с основными средствами и нематериальными активами

Проверка операций с основными средствами и нематериальными активами осуществляется по данным счетов бухгалтерского учета 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов». Проверку целесообразно начать с определения эффективности работы системы внутреннего контроля с основными средствами и нематериальными активами. На этом этапе устанавливаются материально ответственные лица, за которыми закреплены основные средства и нематериальные активы, после чего осуществляется ознакомление с перечнем материально ответственных лиц с подтверждением наличия заключенных с ними договоров о полной материальной ответственности и сроками их действия. Далее устанавливается соблюдение правильности классификаций основных средств и нематериальных активов, поскольку она оказывает непосредственное влияние на организацию и ведение бухгалтерского и налогового учета, формирование бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности.

Проверка осуществляется в соответствии с разработанной программой, которая включает следующие пункты:

- соблюдение действующего законодательства в области учета основных средств и нематериальных активов;
- отношение предметов к объектам основных средств и нематериальных активов;
- правильность определения состава основных средств и нематериальных активов;
- изучение порядка оценки основных средств и нематериальных активов;
- установление наличия основных средств и нематериальных активов, бездействующих, находящихся в запасе, аренде;
- изучение порядка проведения инвентаризации основных средств и нематериальных активов и обеспечения их сохранности;
- соблюдение порядка определения инвентарной стоимости объектов, зачисленных в состав основных средств и нематериальных активов;
- правильность и своевременность постановки объектов на бухгалтерский учет;
- изучение качества первичных документов;
- правильность отражения операций по поступлению основных средств и нематериальных активов, по начислению амортизации;
- отражение в учете относящихся к основным средствам драгоценных металлов;
- правильность и своевременность переоценки основных средств и отражения ее результатов в бухгалтерском учете;
- правильность установления нормы амортизационных отчислений;
- наличие случаев начисления амортизации основных средств и нематериальных активов по амортизируемым объектам;
- проверка использования метода ускоренной амортизации;
- правильность отношения суммы на затратные счета;
- обоснованность списания с баланса основных средств, переданных на условиях лизинга;
- организация учета основных средств и нематериальных активов в местах эксплуатации и в бухгалтерии организации;
- соответствие остатков основных средств и нематериальных активов в Бухгалтерском балансе, Главной книге и учетных регистрах;
- правильность составления расчета налога на недвижимость, своевременность перечисления налога, предоставления расчета налога на недвижимость в инспекцию Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, своевременность и полнота перечисления средств налога, наличие применения мер ответственности за нарушение налогового законодательства;
- изучение организации забалансового учета арендованных основных средств;
- порядок оценки имущественного потенциала организации;
- эффективность использования основных производственных фондов;
- достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При проверке операций с основными средствами и нематериальными активами используют все приемы документального контроля, осмотр, наблюдение, обследование, инвентаризацию, контрольные обмеры.

Результаты проверки оформляются в рабочей документации, а итоговые данные отражаются в акте ревизии или аудиторском заключении.

Тема 9. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ. РЕВИЗИЯ (АУДИТ) БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

План

1. Цель и задачи ревизии (аудита) финансовых результатов.
2. Информационное и нормативное обеспечение ревизии (аудита) финансовых результатов.
3. Порядок проведения ревизии (аудита) финансовых результатов.
4. Цель, задачи и информационное обеспечение ревизии (аудита) бухгалтерской отчетности.
5. Порядок проведения ревизии (аудита) бухгалтерской (финансовой) отчетности.

9.1. Цель и задачи ревизии (аудита) финансовых результатов

Изучение международных стандартов по аудиту и отечественного опыта хозяйственных отношений позволяет сделать вывод о том, что различных пользователей бухгалтерской отчетности в большей степени интересуют показатели финансовых результатов и финансового состояния организации. Поэтому особую значимость приобретает как внешний, так и внутренний контроль за процессом формирования финансового результата, его распределением и использованием.

Контроль осуществляется по следующим направлениям:

- организация и состояние бухгалтерского учета финансовых результатов;
- эффективность применяемой учетной политики организации в отношении момента признания выручки;
- порядок формирования финансовых результатов от реализации продукции, работ, услуг, операционных и внереализационных доходов и расходов;
- порядок распределения и использования прибыли;
- соблюдение требований законодательства по налогообложению;
- внесение исправлений в случаях обнаружения искажений и ошибок;
- достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Целью ревизии (аудита) финансовых результатов является установление законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных операций, влияющих на финансовый результат.

Задачами ревизии (аудита) финансовых результатов являются:

- соблюдение требований законодательства;
- соблюдение требований учетной политики в отношении момента признания выручки;
- правильность разграничения доходов и расходов от основного вида деятельности, операционных и внереализационных операций;
- состояние бухгалтерского учета;
- достоверность данных бухгалтерской отчетности и др.

9.2. Информационное и нормативное обеспечение ревизии (аудита) финансовых результатов

Основными источниками информации являются:

- учетная политика организации;
- Книга учета проверок;
- документы по кассовым, банковским, расчетным, товарным и другим операциям;
- бухгалтерские справки;
- выписки банка;
- первичные документы;
- отчеты материально ответственных лиц;
- решения судебных органов;
- инвентаризационные материалы;
- расчеты начисленных амортизаций;
- ведомости начисления резервов;
- договоры, решения учредителей;
- учетные регистры по счетам 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 96 «Резервы предстоящих

расходов и платежей», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов», 99 «Прибыль и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- Главная книга;
- Бухгалтерский баланс, Отчет о прибылях и убытках, Отчет об изменении капитала и др.

Нормативным обеспечением ревизии (аудита) финансовых результатов является:

- Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»;
- Типовой план счетов и инструкция по его применению;
- Инструкция по инвентаризации активов и обязательств;
- Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»;
- Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»;
- Инструкция по определению наличия (отсутствия) признаков сложного банкротства, преднамеренного банкротства, сокрытия банкротства или срыва возмещения убытка кредитору и подготовка заключений по данным вопросам.

9.3. Порядок проведения ревизии (аудита) финансовых результатов

Контролю финансовых результатов подвергается каждая отдельная статья формирования, распределения и использования прибыли. При этом устанавливается правильность, своевременность и полнота отражения информации о финансовом результате организации на счетах бухгалтерского учета, достоверность выявления финансового результата и отражение данных в отчетности за отдельный период. Финансовый результат отчетного периода определяется как сумма финансового результата от реализации продукции, а также от операционных и внереализационных доходов за вычетом операционных и внереализационных расходов. При этом основную часть финансового результата отчетного периода составляет финансовый результат от реализации продукции, работ, услуг. Проверку начинают с оценки эффективности применяемой организацией учетной политики, общей оценки выполнения плановых заданий, разработанных мероприятий по улучшению хозяйствования.

Выручка от реализации продукции применяется к бухгалтерскому учету в сумме на момент ее признания. Одновременно проверяется достоверность финансового результата от видов экономической деятельности. Достоверность финансового результата устанавливается путем сопоставления совокупного дебетового оборота с кредитором по счету 90 «Реализация».

В случае выявления в бухгалтерском учете ошибок и неточностей выясняется их причина, устанавливаются лица, ответственные за их совершение, изучаются последствия выявленных ошибок.

Достоверность состава операционных расходов и доходов устанавливается по первичным документам данного регистра счета 91 «Операционные доходы и расходы», размер финансового результата зависит от правильности отнесения доходов и расходов к внереализационным и отражение на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Поэтому по данным первичных и сводных документов учетных регистров проверяется законность и правомерность их отнесения в проверяемом периоде.

В учетной политике устанавливается, в каком порядке внереализационные доходы и расходы признаются в бухгалтерском и налоговом учете.

В ходе проверки сумм составляются обороты по дебету и кредиту данных счетов и устанавливается фактический финансовый результат за отчетный период от реализационных и внереализационных доходов и расходов.

Особому контролю подвергаются суммы штрафов, пеней.

В ходе контроля финансовых результатов подвергается проверке полнота своевременного исчисления налогов и сборов, а также проверяются суммы санкций. При проверке устанавливается обоснованность образования фондов за счет прибыли сумм, направленных на покрытие убытка, выплату дивидендов и т. д.

Конкретный размер, основания, порядок создания фондов и их использования определяются внутрифирменными документами.

Особое внимание уделяется контролю исправительных записей. Проверка отражений информации бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе отчета о прибылях и убытках является очень важной. Проверяется правильность формирования показателей, достоверность применения последовательности процедур при формировании данных форм отчетностей.

Особое внимание уделяется проверке организации и состояния учета, в том числе финансового результата, взаимосвязи данных в отчетных формах, регистра аналитического и синтетического учета. Результаты проверок оформляются в рабочую документацию проверяющих, итоговая информация отражается при ревизии (акте), а при аудите – аудиторском заключении.

9.4. Цель, задачи и информационное обеспечение ревизии (аудита) бухгалтерской (финансовой) отчетности

Целью ревизии (аудита) достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности является выражение мнения квалифицированного пользователя по соответствию бухгалтерского учета действующему законодательству и достоверности, реальности данных бухгалтерской отчетности.

Задачами ревизии (аудита) бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- соблюдение действующего законодательства;
- инвентаризация активов и обязательств организации;
- проверка соответствия данных аналитического учета данным синтетического;
- соблюдение сроков предоставления бухгалтерской отчетности;
- подтверждение данных отчетности аудиторским заключением.

Основными источниками информации ревизии (аудита) бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

- учетная политика организации;
- Книга учета проверок;
- инвентаризационные материалы;
- данные аналитического и синтетического учета;
- учетные регистры по всем счетам;
- Главная книга;
- формы бухгалтерской отчетности;
- материалы предыдущих проверок.

9.5. Порядок проведения ревизии (аудита) бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна раскрывать все статьи, которые являются достаточно существенными для воздействия на оценку или решение, соответствовать требованиям законодательных актов, удовлетворять информационным потребностям и финансовым интересам пользователей.

Следует отметить, что методику проверки полноты исследования отдельных сторон финансово-хозяйственной деятельности определяет сам ревизор или аудитор.

Анализируя состояние бухгалтерского учета, необходимо обращать внимание на операции, составляемые на заключительной стадии по закрытию затратных и результативных счетов, а также на соотношение финансовых данных или финансовых и нефинансовых показателей.

Важно установить платежный баланс, объективно проверить, составляется ли отчетность с учетом общепризнанных принципов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности.

Важной процедурой является арифметическая проверка, позволяющая установить равенство активов и пассивов, разделов баланса, а также взаимоувязку показателей между формами бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Кроме того, необходимо проверить соблюдение тождества данных на конец отчетного периода по предыдущему бухгалтерскому балансу и данных на начало периода последующего баланса. Проверяющие изучают следующие вопросы:

- соблюдаются ли сроки проведения инвентаризации, качество проводимых инвентаризаций, правильность документального оформления и их результат;
- установлены ли сроки предоставления исполнителями информации для составления бухгалтерской отчетности;
- соблюдаются ли принципы составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- правильно ли разграничены доходы и расходы организации;
- в полном ли объеме определены доходы и расходы организации;
- своевременно ли вносятся исправления в бухгалтерский учет и отчетность;
- соблюдаются ли сроки предоставления отчетности;
- проводится ли анализ финансового состояния организации;
- проверяется ли достоверность данных бухгалтерской отчетности и т. д.

В ходе проверок применяются все приемы документального и фактического контроля. Результаты оформляются в рабочих документах, а также в акте (справке) ревизии финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

Ответственность за порядок ведения и составления бухгалтерской отчетности предусмотрена Кодексом Республики Беларусь «Об административных правонарушениях».

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. **Аксененко, А. Ф.** Аудит: современная организация и развитие / А. Ф. Аксененко // Бухгалт. учет. – 1992. – № 4. – С. 7–9.
2. **Андреев, В. Д.** Практический аудит : справ. пособие / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
3. **Аренс, Э. А.** Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек ; пер. с англ. М. А. Терехова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
4. **Аренс, Э. А.** Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек ; пер. с англ. М. А. Терехова. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 500 с.
5. **Бавдей, А. Л.** Аудит и ревизия : справ. пособие / А. Л. Бавдей ; под общ. ред. И. Н. Белого. – Минск : Ми-санта, 1994. – 220 с.
6. **Голощапов, Н. А.** Контроль и ревизия / Н. А. Голощапов, А. А. Соколов. – М. : Альфа-Пресс, 2007. – 284 с.
7. **Горшенев, В. М.** Контроль как правовая форма деятельности / В. М. Горшенев, И. Б. Шахов. – М. : Юрид. лит., 1987. – 312 с.
8. **Мульта, Г. К.** Государственные финансы : учеб. пособие для вузов / Г. К. Мультан [и др.] ; под ред. Г. К. Мультана. – Минск : БГЭУ, 2005. – 166 с.
9. **Степашин, С. В.** Государственный финансовый контроль : учеб. для вузов / С. В. Степашин. – СПб. : Питер, 2004. – 557 с.
10. **Гражданский Кодекс Республики Беларусь** : принят Палатой представителей Нац. собрания Респ. Бе-ларусь 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. Нац. собрания Респ. Беларусь 19 нояб. 1998 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.
11. **Данилевский, Ю. А.** Аудит: вопросы и ответы / Ю. А. Данилевский. – М. : Бухгалт. учет, 1994. – 109 с.
12. **Данилкова, С. А.** Теоретические основы аудита / С. А. Данилкова. – Гомель : ГКИ, 2001. – 68 с.
13. **Елисеева, И. И.** Виды аудиторских рисков / И. И. Елисеева, С. М. Бычкова // Бухгалт. учет. – 1999. – № 6. – С. 89–92.
14. **Инструкция** о порядке формирования тарифов на аудиторские услуги : утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь от 30 апр. 2002 г. № 94 (в редакции постановлений от 19 июня 2003 г. № 131, от 24 мая 2004 г. № 135, от 4 дек. 2007 г. № 213) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электрон-ный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.
15. **Инструкция** по инвентаризации активов и обязательств : утв. приказом М-ва финансов Респ. Бе-ларусь от 30 нояб. 2007 г. № 180 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 16.
16. **Инструкция** о порядке организации и проведения ревизий и проверок Главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов Республики Беларусь и его местными органами : утв. приказом М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 дек. 1999 г. № 391 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс : Бе-ларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.
17. **Иткин, Ю. М.** Проблемы становления аудита / Ю. М. Иткин. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 239 с.
18. **Камышанов, П. И.** Практическое пособие по аудиту / П. И. Камышанов. – М. : Инфра-М, 1996. – 522 с.
19. **Луговой, В. А.** Инвентаризация, документация, отчетность : справ. в вопросах и ответах / В. А. Луговой. – М. : Аудит, 1993. – 105 с.
20. **Макоев, О. С.** Контроль и ревизия : учеб. пособие для вузов / О. С. Макоев ; под ред. В. И. Подоль-ского. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 256 с.
21. **Международные стандарты учета и аудита** : сб. с коммент. / сост. М. М. Рапорт. – М. : Аудит-трейдинг, 1992. – Вып. 5–7.
22. **Нитецкий, В. В.** Аудит: цель и задачи / В. В. Нитецкий // Бухгалт. учет. – 1993. – № 3. – С. 6–8.
23. **О бухгалтерском учете и отчетности** : Закон Респ. Беларусь от 18 окт. 1994 г. № 3321 (с изм.) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.
24. **Об аудиторской деятельности** : Закон Респ. Беларусь от 8 нояб. 1994 г. № 3373-ХІІ (с изм. и доп.) // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2009.
25. **Петракова, С.** Правовые вопросы становления и функционирования аудиторской службы Великобрита-нии / С. Петракова, А. Ялбуганов // Аудитор. – 1999. – № 12. – С. 44–50.
26. **Правила аудиторской деятельности «Аналитические процедуры»** : утв. постановлением М-ва фи-нансов Респ. Беларусь от 7 февр. 2001 г. № 9 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 26. – С. 23–25.
27. **Правила аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных»** : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 18 дек. 2002 г. № 163 (с изм. и доп.) // Нац. реестр пра-вовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 5. – С. 65–69.
28. **Правила аудиторской деятельности «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете»** : утв. по-становлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 19 дек. 2002 г. № 86 (с изм. и доп.) // Нац. реестр право-вых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 85. – С. 89–91.
29. **Правила аудиторской деятельности «Аудиторская выборка»** : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 9 июля 2001 г. № 77 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 77. – С. 70–73.

30. **Правила** аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 26 окт. 2000 г. № 114 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 114. – С. 44–47.

31. **Правила** аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 17 сент. 2003 г. № 128 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 111. – С. 34–42.

32. **Правила** аудиторской деятельности «Внутренний контроль качества аудита» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 23 янв. 2002 г. № 8 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 22. – С. 70–72.

33. **Правила** аудиторской деятельности «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 9 июля 2001 г. № 77 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 77. – С. 68–70.

34. **Правила** аудиторской деятельности «Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 марта 2006 г. № 33 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 61. – С. 81–95.

35. **Правила** аудиторской деятельности «Допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 28 марта 2003 г. № 45 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 44. – С. 51–56.

36. **Правила** аудиторской деятельности «Задание на проведение согласованных процедур в отношении финансовой информации» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 20 сент. 2006 г. № 115 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 160. – С. 119–124.

37. **Правила** аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 19 июня 2002 г. № 86 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 85. – С. 84–88.

38. **Правила** аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 7 февр. 2001 г. № 9 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 26. – С. 22–23.

39. **Правила** аудиторской деятельности «Использование результатов работы другой аудиторской организации» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 окт. 2001 г. № 106 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 109. – С. 55–58.

40. **Правила** аудиторской деятельности «Использование результатов работы эксперта» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 18 дек. 2001 г. № 123 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 11. – С. 67–69.

41. **Правила** аудиторской деятельности «Образование аудитора» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 28 марта 2003 г. № 45 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 44. – С. 56–59.

42. **Правила** аудиторской деятельности «Общение с руководством юридического лица или индивидуальным предпринимателем» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 5 сент. 2002 г. № 124 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 107. – С. 46–49.

43. **Правила** аудиторской деятельности «Особенности аудита субъектов малого предпринимательства» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 18 дек. 2002 г. № 163 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 5. – С. 62–65.

44. **Правила** аудиторской деятельности «Отражение в аудиторском заключении событий, произошедших после отчетной даты» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 24 июня 2003 г. № 100 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 77. – С. 74–78.

45. **Правила** аудиторской деятельности «Отчет аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 23 янв. 2002 г. № 8 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 22. – С. 73–82.

46. **Правила** аудиторской деятельности «Оценка риска и внутренний контроль в условиях компьютерной обработки данных» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 23 марта 2002 г. № 38 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2004. – № 58. – С. 88–92.

47. **Правила** аудиторской деятельности «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 5 сент. 2002 г. № 124 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 107. – С. 43–47.

48. **Правила** аудиторской деятельности «Письменная информация (отчет) аудиторской организации по результатам проведения аудита» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 17 сент. 2003 г. № 128 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 111. – С. 42–45.

49. **Правила** аудиторской деятельности «Планирование аудита» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 4 авг. 2000 г. № 81 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 83. – С. 73–76.

50. **Правила** аудиторской деятельности «Подтверждающая информация из внешних источников» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 27 дек. 2005 г. № 165 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2006. – № 21. – С. 86–91.

51. **Правила** аудиторской деятельности «Получение аудиторских доказательств в некоторых конкретных случаях» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29 сент. 2005 г. № 115 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2005. – № 162. – С. 48–52.
52. **Правила** аудиторской деятельности «Понимание деятельности проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 19 июня 2002 г. № 86 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 85. – С. 80–84.
53. **Правила** аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 окт. 2001 г. № 106 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 109. – С. 49–55.
54. **Правила** аудиторской деятельности «Проверка прогнозной финансовой информации» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 5 дек. 2003 г. № 165 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 142. – С. 79–82.
55. **Правила** аудиторской деятельности «Проверка соблюдения законодательства при проведении аудита» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 31 окт. 2001 г. № 106 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 109. – С. 58–60.
56. **Правила** аудиторской деятельности «Прочая информация в документах, содержащих проверенную бухгалтерскую отчетность» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 25 сент. 2002 г. № 133 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 112. – С. 74–76.
57. **Правила** аудиторской деятельности «Рабочая документация аудитора» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 4 авг. 2000 г. № 81 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 83. – С. 76–78.
58. **Правила** аудиторской деятельности «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого юридического лица или индивидуальным предпринимателем» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 11 марта 2002 г. № 35 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 38. – С. 27–29.
59. **Правила** аудиторской деятельности «Сопутствующие аудиту услуги» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 24 июня 2003 г. № 100 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 77. – С. 78–84.
60. **Правила** аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 6 марта 2001 г. № 24 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 32. – С. 15–18.
61. **Правила** аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к правилам аудиторской деятельности аудиторской организации или аудитора – индивидуального предпринимателя» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 16 янв. 2003 г. № 4 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 16. – С. 102–106.
62. **Правила** аудиторской деятельности «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 11 марта 2002 г. № 35 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2002. – № 38. – С. 29–31.
63. **Правила** аудиторской деятельности «Учет экологических вопросов при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 28 сент. 2004 г. № 142 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2004. – № 160. – С. 84–92.
64. **Правила** аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 26 окт. 2000 г. № 114 (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 114. – С. 42–44.
65. Робертсон, Дж. Аудит : [пер. с англ.] / Дж. Робертсон. – М. : KPMG : Контакт, 1993. – 496 с.
66. Родионова, В. М. Финансы / В. М. Родионова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 210 с.
67. Соколов, В. Я. Планирование аудиторской проверки / В. Я. Соколов // Бухгалт. учет. – 1997. – № 8. – С. 65–71.
68. Солодов, А. К. Рынок: контроль и аудиторские вопросы теории и практики : в 2 ч. / А. К. Солодов. – Воронеж : Импульс, 1993. – 158 с.
69. Суглоб, А. А. Стандарты аудиторской деятельности : учеб. пособие / А. А. Суглоб. – М. : Инфра-М, 2000. – 312 с.
70. Стоянов, Е. А. Аудит: экспертная диагностика, финансовая стратегия / Е. А. Стоянов, Е. С. Стоянова. – М. : Форум, 1990. – 285 с.
71. Стуков, С. А. Введение в аудит / С. А. Стуков, В. Д. Голышев. – М. : Тарвер, 1992. – 145 с.
72. Суйц, В. П. Основы российского аудита. Руководителю предприятия, финансовому директору, главному бухгалтеру / В. П. Суйц, Н. Б. Смирнов. – М. : ИЦ «Анkil» : ИКЦ «ДИС», 1997. – 256 с.
73. Угольников, К. Л. История аудита / К. Л. Угольников // Контроллинг. – 1991. – № 1. – С. 30–32.
74. Чикунова, Е. Язык аудита: актуальные проблемы / Е. Чикунова // Аудитор. – 1999. – № 3. – С. 25–27.
75. Шидловская, М. С. Финансовый контроль и аудит / М. С. Шидловская. – Минск : Выш. шк., 2001. – 495 с.
76. AICPA Professional Standards. – Vol. 2. – N.Y. : AICPA Inc., 1989.
77. Elliott, R. K. Unique audit methods: Peat Marwick International / R. K. Elliott // Auditing : A Journal of Practice and Theory. – 1983. – Vol. 2. – № 2. – P. 62–68.

Лимская декларация руководящих принципов контроля

(принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 г.)

I. Общие положения**Статья 1. Цель контроля**

Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Статья 2. Предварительный контроль и контроль по факту

Предварительный контроль представляет собой проверку административных и финансовых документов, проводимую до получения информации об имевших место нарушениях. Контроль по факту – это проверка, проводимая после получения информации о факте допущенного нарушения.

Эффективный предварительный контроль является неотъемлемой частью надежной системы управления доверенными денежными и материальными средствами. Он может быть проведен высшим контрольным органом или другими контрольными организациями.

Предварительная проверка, проводимая высшим контрольным органом, имеет то преимущество, что позволяет предотвратить возможные нарушения до того, как они произошли. Однако ее недостатком является перегрузка в работе высшего контрольного органа и неопределенность в отношении ответственности перед законом. Проверка по факту, проведенная высшим контрольным органом, приводит к привлечению виновных к ответственности, компенсации причиненного ущерба, предотвращению нарушений в будущем.

Проводит ли высший контрольный орган предварительную проверку или нет, зависит от законодательства, условий и требований к органам контроля в отдельной стране. Проведение же ревизий по факту является прямой обязанностью высшего контрольного органа, независимо от того, занимается он предварительной ревизией или нет.

Статья 3. Внутренний и внешний контроль

Внутренние контрольные службы создаются внутри отдельных ведомств и организаций, в то время как внешние ревизионные службы не являются частью организационной структуры проверяемых организаций. Высший контрольный орган является внешним ревизионным органом.

Внутренняя контрольная служба обязательно должна подчиняться руководителю организации, внутри которой она создана. Однако она должна быть по возможности функционально и организационно независима внутри соответствующей организационной структуры.

В качестве внешней контрольной службы высший контрольный орган должен проверять эффективность внутренней контрольной службы. Если внутренняя контрольная служба признана эффективной, необходимо предпринимать шаги, не ущемляя право высшего контрольного органа проводить всеохватывающую проверку, с тем чтобы обеспечить необходимое разделение задач и сотрудничество между высшим контрольным органом и внутренней контрольной службой.

Статья 4. Формальный контроль и контроль исполнения

Традиционной задачей высшего контрольного органа является проверка законности и правильности распределения финансовых средств и ведения бухгалтерских счетов.

В дополнение к этому виду контроля, важность которого неоспорима, имеется также другой вид контроля, который направлен на проверку того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. Такой контроль включает не только специфические аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе организационную и административную системы.

Цели контрольной работы высшего контрольного органа – законность, правильность, эффективность и экономичность управления денежными и материальными средствами – в основном одинаково важны. Дело высшего контрольного органа является определение относительной важности той или другой из них.

II. Независимость

Статья 5. Независимость высших контрольных органов

Высшие контрольные органы могут выполнять возложенные на них задачи объективно и эффективно только в том случае, когда они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния.

Хотя государственные органы не могут быть абсолютно независимы, так как они являются частью государства в целом, высший контрольный орган должен иметь функциональную и организационную независимость, необходимую для выполнения возложенных на него задач.

Учреждение высшего контрольного органа и необходимая степень его независимости должны быть заложены в Конституции, детали могут быть установлены соответствующим законом. В частности, соответствующая юридическая защита Верховного суда должна быть гарантирована против любого вмешательства, подрывающего независимость и контрольные полномочия высшего контрольного органа.

Статья 6. Независимость членов и сотрудников высшего контрольного органа

Независимость высшего контрольного органа неразрывно связана с независимостью его членов. Членами считаются лица, которые принимают решения за высший контрольный орган и ответственны за эти решения перед третьей стороной, т. е. это члены руководящих коллегиальных органов или руководители единоначально управляемых высших контрольных органов.

Независимость членов высшего контрольного органа также должна быть гарантирована Конституцией. В частности, процедура их отзыва, которая также должна определяться Конституцией, не должна наносить ущерб их независимости. Порядок назначения и освобождения от занимаемой должности членов высшего контрольного органа зависит от конституционной структуры данной страны.

В отношении продвижения по службе ревизоры высшего контрольного органа не могут быть подвержены влиянию проверяемых организаций и не могут быть зависимы от таких организаций.

Статья 7. Финансовая независимость высших контрольных органов

Высший контрольный орган должен быть обеспечен финансовыми средствами, необходимыми для выполнения возложенных на него задач.

Высший контрольный орган должен иметь право обращаться с просьбой о выделении необходимых финансовых средств непосредственно в государственный орган, принимающий решение по национальному бюджету.

Высший контрольный орган должен иметь право использовать в пределах своих полномочий денежные средства, выделенные для него отдельной строкой бюджета.

III. Отношения с парламентом, правительством и администрацией

Статья 8. Взаимоотношения с парламентом

Независимость высшего контрольного органа, гарантированная Конституцией и законом, позволяет ему работать с высокой степенью инициативы и автономии даже в том случае, когда он выступает представителем парламента и проводит проверки по указаниям последнего. Положения о взаимоотношении между высшим контрольным органом и парламентом должны быть определены национальной Конституцией в соответствии с условиями и требованиями данной страны.

Статья 9. Взаимоотношения с правительством и администрацией

Высший контрольный орган проверяет деятельность правительства, его административного руководства и любого другого подчиненного ему органа. Однако это вовсе не означает, что правительство подчиняется высшему контрольному органу. В частности, правительство целиком и полностью отвечает за свои действия и ошибки и не может освобождать себя от ответственности, ссылаясь на проведенные проверки и мнения экспертов высшего контрольного органа, если такое экспертное мнение не было представлено в качестве юридически обоснованного и выполнимого заключения.

IV. Права высшего контрольного органа

Статья 10. Права расследования

Высший контрольный орган должен иметь доступ ко всем документам, относящимся к управлению финансовыми и материальными средствами, и должен обладать правом запрашивать устно или письменно у проверяемой организации любую информацию, которую он сочтет необходимой.

Высший контрольный орган должен принимать решения о том, где целесообразнее проводить отдельные проверки, непосредственно по месту нахождения проверяемой организации или в самом высшем контрольном органе.

Сроки представления необходимой информации или запрошенных документов и других справок, включая счета, в высший контрольный орган должны быть оговорены в отдельных случаях или законом, или самим высшим контрольным органом.

Статья 11. Выполнение выводов высшего контрольного органа

Проверяемые организации должны комментировать выводы высшего контрольного органа в сроки, установленные, как правило, законом или самим высшим контрольным органом, отметив при этом меры, принятые по результатам проверки.

В том случае, когда выводы высшего контрольного органа не представляются в форме легально обоснованных и выполнимых заключений, высший контрольный орган должен быть наделен правом обращаться в компетентные органы с требованием о принятии необходимых мер и привлечении к ответственности виновных.

Статья 12. Экспертное заключение и другие права сотрудничества

В важных случаях высший контрольный орган может предоставить в распоряжение парламента и администрации свои профессиональные знания и опыт в форме экспертного заключения, включая замечания по проектам законов и других постановлений, относящихся к финансовым вопросам. Административное руководство должно нести полную ответственность за принятие или отклонение такого экспертного заключения; более того, эта дополнительная задача высшего контрольного органа не может предполагать получения от него дальнейших выводов и не может влиять на эффективность проверки.

С другой стороны, постановления о приемлемой и по возможности унифицированной процедуре финансовой отчетности должны приниматься только по согласованию с высшим контрольным органом.

V. Методы контроля, персонал контролеров. Международный обмен опытом

Статья 13. Методы и порядок контроля

Высший контрольный орган должен проводить проверки в соответствии с утвержденной им программой. Права определенных государственных органов ходатайствовать в отдельных случаях о проведении проверки остаются в силе.

Так как проверка редко может быть всеобъемлющей, высший контрольный орган, как правило, использует выборочный метод. Однако объекты проверки должны отбираться на основе определенной модели, и их количество должно быть достаточно большим для того, чтобы стало возможным сделать вывод о качестве и правильности управления финансовыми и материальными средствами.

Методы контроля следует совершенствовать, опираясь на достижения научно-технического прогресса и техники управления.

В помощь контролерам необходимо готовить памятки и инструкции о проведении внутренних проверок.

Статья 14. Кадры контролеров

Члены и сотрудники высшего контрольного органа должны иметь квалификацию и честность, необходимые для того, чтобы успешно выполнять возложенные на них обязанности.

При наборе персонала для высшего контрольного органа необходимо должное внимание уделять уровню их теоретической подготовки, работоспособности и опыту работы по специальности.

Максимум внимания следует уделять дальнейшей теоретической и практической профессиональной подготовке всех членов и сотрудников высшего контрольного органа как на внутриведомственных курсах и семинарах, в университетах, так и на международном уровне, и такая переподготовка кадров должна поощряться всеми возможными финансовыми и организационными средствами.

Для того чтобы обеспечить подбор кадров высокой квалификации, уровень их зарплаты должен соответствовать тем специфическим требованиям, которые к ним предъявляются по роду их деятельности.

В случае, если сотрудники высшего контрольного органа не располагают необходимыми профессиональными знаниями для проведения отдельных проверок, к таким проверкам могут быть привлечены эксперты со стороны.

Статья 15. Международный обмен опытом

Международный обмен идеями и опытом в рамках Международной организации высших контрольных органов является эффективным средством помощи высшему контрольному органу в выполнении возложенных на него задач.

Эта цель до сих пор достигалась путем проведения конгрессов, семинаров, организуемых совместно ООН и другими организациями, совещаний региональных рабочих групп и изданием специального журнала.

Желательно расширять и активизировать эту деятельность. Особенно важно развивать унифицированную технологию государственного финансового контроля на базе сравнительного законодательства.

VI. Отчетность

Статья 16. Отчетность перед парламентом и перед общественностью

Высший контрольный орган должен быть уполномочен Конституцией направлять ежегодно свой доклад об итогах и выводах по результатам проведенных им проверок непосредственно в парламент или другие компетентные государственные органы. Этот доклад должен быть опубликован. Это обеспечит обширную информацию, вызовет дискуссии и таким образом создаст более благоприятный климат для реализации выводов и рекомендаций высшего контрольного органа.

Высший контрольный орган должен быть также уполномочен направлять свои отчеты в парламент по особенно важным делам по мере их завершения, не дожидаясь сроков представления годовых отчетов.

Годовой отчет должен отражать всю деятельность высшего контрольного органа, только в случае наличия интереса в защите содержания доклада от разглашения высший контрольный орган должен внимательно взвесить, что важнее – удовлетворение этого интереса или предание фактов гласности.

Статья 17. Метод отчета

Отчет должен содержать факты, объективную и четкую их оценку и ограничиваться изложением наиболее значимых результатов работы. Язык отчета должен быть точным и общедоступным.

Должное внимание должно быть уделено изложению мнения проверяемой организации о выводах высшего контрольного органа по итогам проверки.

VII. Контрольные полномочия высшего контрольного органа

Статья 18. Конституционная основа контрольных полномочий, контроль над управлением государственными финансами

Основные контрольные полномочия высшего контрольного органа должны быть определены Конституцией, детали могут быть установлены законом.

Конкретные положения контрольных полномочий должны определяться в зависимости от условий и потребности соответствующих стран.

Все управление государственными финансами, независимо от того, отражены они в общем национальном бюджете или нет, должно быть объектом контроля высшего контрольного органа. Управление теми частями государственных финансов, которые исключены из национального бюджета, не должно выводиться из-под контроля высшего контрольного органа.

Путем проведения проверок высший контрольный орган должен стремиться к установлению четкой и ясной бюджетной классификации и как можно более простой и точной системы учета и отчетности в использовании государственных средств.

Статья 19. Контроль государственных органов и других организаций, находящихся за границей

Как общий принцип, государственные органы и другие организации, созданные за границей, должны контролироваться высшим контрольным органом. Во время проверки таких организаций должное внимание должно быть уделено соблюдению тех ограничений, которые установлены международным правом. Однако в тех случаях, когда на основе фактического материала доказана необходимость сокращения таких ограничений, могут быть внесены соответствующие изменения в международно-правовые документы.

Статья 20. Контроль над уплатой налогов

Высший контрольный орган должен быть уполномочен проверять уплату налогов до максимально возможной степени и в ходе проверки просматривать личные досье об уплате налогов.

Контроль уплаты налогов в основном связан с проверкой ее законности и правильности. Однако, проверяя соблюдение закона о налогах, высший контрольный орган должен также изучать экономическую эффективность и организацию работы налоговых служб и исполнение плана поступления доходов и, если это необходимо, должен внести предложения по совершенствованию соответствующего законодательства.

Статья 21. Государственные контракты и государственные работы

Значительные средства, расходуемые государственными органами на контракты и общественные работы, оправдывают особую тщательность проверки использования этих средств.

Публичное приглашение заявок на подряд для выполнения государственных контрактов является наиболее подходящим способом получения наиболее выгодного предложения по цене и качеству. В том случае, когда общественные заявки на подряд не приглашались, высший контрольный орган должен выяснить, по какой причине.

При проведении проверки общественных работ высший контрольный орган должен содействовать установлению подходящих стандартов для осуществления руководства такими работами.

Проверка общественных работ должна включать не только анализ правильности платежей, но и изучение эффективности управления строительством и качеством строительных работ.

Статья 22. Проверка оборудования по электронной обработке данных

Уровень расходов на оборудование по электронной обработке данных требует также надлежащей проверки. Такие проверки должны носить системный характер, при этом особое внимание должно быть уделено планированию, экономному использованию электронного оборудования, использованию контингента специалистов необходимой квалификации, подобранных предпочтительно из состава администрации проверяемой организации, предотвращению неправильного использования техники, полезности получаемой информации.

Статья 23. Промышленные и коммерческие предприятия с государственным участием

Расширение экономической деятельности правительств часто происходит в форме использования частных предприятий. Эти предприятия должны быть объектом контроля высшего контрольного органа, если правительство принимает существенное участие в них, особенно когда имеет место преобладающее участие, или оказывает доминирующее влияние на его деятельность.

Такие проверки целесообразно проводить по факту, а также следует изучать вопросы экономии и эффективности.

Отчеты о проверке таких предприятий, направленные в парламент и публикуемые в печати, должны быть составлены с учетом требований о необходимости соблюдения производственных и торговых секретов.

Статья 24. Контроль организаций, субсидируемых государством

Высший контрольный орган должен быть уполномочен проверять использование субсидий, предоставляемых из государственных фондов.

Если того требует цель проверки, особенно в тех случаях, когда субсидии в абсолютных значениях или относительно величины дохода или капитала субсидируемого предприятия особенно высоки, проверка может охватывать все вопросы управления финансами на этом предприятии.

В случае обнаружения неправильного использования субсидий следует требовать возмещения потерь.

Статья 25. Контроль международных и многонациональных организаций

Международные и многонациональные организации, расходы которых покрываются за счет взносов стран-членов, требуют проведения внешней независимой проверки, подобной тем, которые проводятся в отдельных странах.

Хотя такие проверки должны проводиться с учетом структуры и задач соответствующей организации, они осуществляются по тем же направлениям, как и в случае ревизий на высоком уровне в странах-членах этих организаций.

Для того чтобы обеспечить независимость таких проверок, члены внешней контрольной комиссии должны быть назначены главным образом из высших контрольных органов.

**Декларация
об общих принципах деятельности высших органов
финансового контроля государств – участников
Содружества Независимых Государств**

(принята в г. Киеве 8 июня 2001 г.)

Преамбула

Мы, руководители Высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств, провели 7–8 июня 2001 г. в городе Киеве вторую сессию Совета руководителей этих органов и, осознавая важнейшую роль государственного финансового контроля в современных государствах; учитывая общие закономерности и тенденции развития высших органов финансового контроля в государствах – участниках Содружества Независимых Государств; взяв за основу Лимскую Декларацию руководящих принципов финансового контроля, одобренную в 1977 г. на IX конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ), руководствуясь положением о Совете руководителей высших органов финансового контроля государств – участников СНГ, утвержденным Советом 3 ноября 2000 г. в Москве, принимаем Декларацию об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств.

Главной целью Декларации является установление в соответствии с международными нормами общих принципов деятельности высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств как основы для объединения усилий по совершенствованию их конституционной и законодательной базы, гармонизации правового поля деятельности, оптимизации и унификации национальных законодательств в указанной сфере, повышению эффективности государственного финансового контроля, осуществляемого в интересах наших народов.

I. Общие положения

Под высшими органами финансового контроля понимаются государственные органы, главной функцией которых является внешний контроль над управлением государственными финансовыми ресурсами и государственной собственностью в порядке, установленном национальным законодательством.

Целью деятельности высших органов финансового контроля является выявление, предупреждение и устранение фактов незаконного, нецелевого, неэффективного использования государственных финансовых ресурсов и государственной собственности, обеспечение открытости и прозрачности исполнения государственных бюджетов, содействие развитию и совершенствованию надлежащей системы управления финансовыми ресурсами государства, обеспечивающей наиболее эффективное их формирование и использование.

Деятельность высших органов финансового контроля строится на принципах законности, независимости, объективности, компетентности, оперативности, доказательности, гласности, соблюдения профессиональной этики.

Для эффективного выполнения общей цели своей деятельности высшие органы финансового контроля проводят финансовый контроль распорядителей средств и контроль их деятельности.

Финансовый контроль распорядителей средств, осуществляемый высшими органами финансового контроля, включает в себя проверку правильности документального отражения финансовых операций по получению государственных финансовых ресурсов и распоряжению ими, ведению финансовой отчетности и бухгалтерского учета на предмет их законности, полноты, своевременности и соответствия установленным нормативам (стандартам), движению государственных финансовых ресурсов.

Контроль и аудит деятельности распорядителей средств, осуществляемый высшими органами финансового контроля, включает в себя исследование и проверку процесса управления финансовыми ресурсами государства, актов, принимаемых субъектами управления и проводимых на их основе распорядительных операций, с точки зрения законности, целесообразности, экономии и эффективности.

II. Независимость высших органов финансового контроля

Независимость высших органов финансового контроля от других органов государственной власти, а также проверяемых объектов является основополагающим принципом их деятельности.

Независимость высших органов финансового контроля гарантируется на конституционном уровне и обеспечивается их особым статусом.

Высшие органы финансового контроля в соответствии с национальными законодательствами самостоятельны в выборе системы и методов проведения контроля, в составлении и утверждении своих планов работы, тематики и программы контрольных мероприятий.

Независимость высших органов финансового контроля гарантируется надлежащим уровнем бюджетно-финансового обеспечения, величина которого устанавливается независимо от исполнительной власти.

Независимость, объективность и непредвзятость членов высших органов финансового контроля обеспечивается специальной процедурой их избрания (назначения) и освобождения от должности, а также их юридической защищенностью и достаточным уровнем материального обеспечения.

III. Взаимодействие с другими органами власти

В ходе выполнения своих полномочий высшие органы финансового контроля взаимодействуют с парламентами, правительствами, органами государственной власти, органами управления административно-территориальных единиц и другими органами контроля.

Высшие органы финансового контроля отчитываются перед главами государств и (или) парламентами о результатах контроля. Такие отчеты подлежат опубликованию в прессе и освещению в средствах массовой информации.

Высшие органы финансового контроля могут получать от глав государств, парламентов отдельные поручения по проверкам, при проведении которых они действуют независимо и объективно.

Высшие органы финансового контроля могут выступать экспертами по вопросам совершенствования финансового и бюджетного законодательства. При этом они не несут ответственности за принятие или отклонение парламентом, правительством, другими государственными органами экспертных заключений, равно как реализация этой функции не должна предопределять результаты проверок, запланированных высшим органом финансового контроля на будущее.

Высшие органы финансового контроля информируют глав государств, парламенты, правительства и другие государственные органы о результатах проверок и других контрольных мероприятий.

Все органы государственной власти, независимо от подчиненности, должны содействовать высшим органам финансового контроля в осуществлении их деятельности.

Взаимодействие высших органов финансового контроля с другими государственными органами не должно влиять на независимость и объективность при осуществлении их полномочий.

IV. Полномочия высших органов финансового контроля

Основные полномочия высших органов финансового контроля закрепляются на конституционном уровне и конкретизируются в законах.

Объектом контроля (аудита) высших органов финансового контроля является весь процесс управления финансовыми ресурсами и собственностью государства, включая формирование доходов и осуществление расходов из государственного бюджета и государственных фондов; управление государственным долгом; управление финансами, осуществляемыми органами управления административно-территориальных единиц; управление финансами предприятий, которые имеют государственную собственность в капитале, а также управление государственной собственностью.

Высшие органы финансового контроля для тщательного выполнения обязанностей должны иметь законодательно закрепленный доступ к источникам информации и данных, средствам их получения, накопления и обработки, а также к должностным и иным лицам органа, в отношении которого осуществляется контроль.

Высшие органы финансового контроля должны иметь право доступа ко всем материалам проверок, совершенных любым способом контроля, а также независимого аудита и внутреннего контроля в отношении государственных финансовых ресурсов и государственной собственности.

Сроки предоставления материалов или обеспечения доступа к ним определяются национальным законодательством.

С целью предупреждения, предотвращения нарушений, их устранения и привлечения виновных к ответственности высший орган финансового контроля должен быть законодательно наделен комплексом административно-исполнительных полномочий для реализации собственных решений, принимаемых по результатам контрольных мероприятий, а также правом обращаться в любой орган государственной власти, правоохранительные органы, суд или прокуратуру.

Право высших органов финансового контроля на освещение результатов своей деятельности в прессе может быть ограничено только опасностью разглашения государственной тайны.

ОТЧЕТ
о контрольно-ревизионной работе
за январь – _____ 20__ г.

РАЗДЕЛ I
ДАННЫЕ О ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦАХ,
ИХ ОБОСОБЛЕННЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ
И ПРОВЕДЕННЫХ ПРОВЕРКАХ (РЕВИЗИЯХ)
ИХ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

(единиц)

Наименование показателя	Номер строки	Всего	Из них подчиненных (входящих в состав) органам государственного управления, центральным организациям и учреждениям
А	Б	1	2
Количество юридических лиц, подчиненных или входящих в состав организации, представляющей отчет, всего	010		
Из них:			
государственной формы собственности и с долей государственной собственности	011		
бюджетных	012		
Количество обособленных подразделений, входящих в состав юридических лиц, подчиненных или входящих в состав организации, представляющей отчет	020		
Количество проведенных ревизий юридических лиц, всего	030		
Из них в соответствии с координационным планом контрольной деятельности	031		
Количество проведенных ревизий обособленных подразделений	040		
Количество проведенных проверок юридических лиц и обособленных подразделений	050		
Количество организаций, в которых ревизии не проводились более трех лет	060		

РАЗДЕЛ II
ДАННЫЕ ОБ УСТАНОВЛЕННЫХ НАРУШЕНИЯХ,
ВЫЯВЛЕННЫХ ПРОВЕДЕННЫМИ ПРОВЕРКАМИ (РЕВИЗИЯМИ)

Наименование показателя	Номер строки	Единица измерения	Всего	Из них в бюджетных организациях	Центральным аппаратом органа государственного управления, центральной организации и учреждения
А	Б	В	1	2	3
Выявлено проверками (ревизиями) вреда, всего:					
количество организаций (сумма данных строк 080, 090, 100)	070	единиц			
сумма (сумма данных строк 081, 091, 101)	071	тыс. р.			
В том числе:					
незаконных расходов денежных средств и материальных ценностей:					
количество организаций	080	единиц			
сумма	081	тыс. р.			
недостач и хищений денежных средств и материальных ценностей:					
количество организаций	090	единиц			
сумма	091	тыс. р.			
прочих сумм вреда:					
количество организаций	100	единиц			
сумма	101	тыс. р.			

Наименование показателя	Номер строки	Единица измерения	Всего	Из них в бюджетных организациях	Центральным аппаратом органа государственного управления, центральной организации и учреждения
А	Б	В	1	2	3
Выявлено нецелевое использование бюджетных средств:					
количество организаций	110	единиц			
сумма	111	тыс. р.			
Доначислено платежей в бюджет:					
количество организаций	120	единиц			
сумма	121	тыс. р.			
Выявлено излишков:					
количество организаций	130	единиц			
сумма	131	тыс. р.			

РАЗДЕЛ III
ДАННЫЕ О МЕРАХ, ПРИНЯТЫХ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ
ПРОВЕРОК (РЕВИЗИЙ)

Наименование показателя	Номер строки	Единица измерения	Всего	Из них по результатам проверок (ревизий), проведенных в бюджетных организациях	Из них по результатам проверок (ревизий), проведенных центральным аппаратом органа государственного управления, центральной организации и учреждения
А	Б	В	1	2	3
Возмещено вреда, всего	140	тыс. р.			
Из него:					
взыскано с виновных лиц	141	тыс. р.			
возмещено по материалам прошлых периодов	142	тыс. р.			
Восстановлено нецелевого использования бюджетных средств, всего	150	тыс. р.			
Из них по материалам прошлых периодов	151	тыс. р.			
Поступило доначисленных платежей в бюджет, всего	160	тыс. р.			
Из них по материалам прошлых периодов	161	тыс. р.			
Предотвращено незаконных и необоснованных расходов государственных средств:					
количество организаций	170	единиц			
сумма	171	тыс. р.			
Доначислено выплат работникам организаций:					
количество организаций	180	единиц			
сумма	181	тыс. р.			
Передано материалов в правоохранительные органы:					
количество	190	единиц			
на сумму выявленного вреда	191	тыс. р.			
Из них:					
по собственной инициативе, количество	192	единиц			
на сумму подтвержденного вреда	193	тыс. р.			
Поступило сообщений от правоохранительных органов о принятых решениях	200	единиц			
Возмещено вреда по переданным в правоохранительные органы материалам, всего	210	тыс. р.			
В том числе по материалам, переданным по собственной инициативе	211	тыс. р.			
Число лиц, привлеченных к дисциплинарной и материальной ответственности, включая лишение премий	220	человек			

Из них освобождено от занимаемой должности	221	человек			
--------------------------------------------	-----	---------	--	--	--

РАЗДЕЛ IV
СВЕДЕНИЯ О КАДРОВОМ СОСТАВЕ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ СЛУЖБЫ
И ПРОВОДИМОЙ РАБОТЕ ПО ПОВЫШЕНИЮ КВАЛИФИКАЦИИ,
ОРГАНИЗАЦИИ ОБМЕНА ОПЫТОМ РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ, СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ
МЕТОДОВ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК (РЕВИЗИЙ)

Наименование показателя	Номер строки	Единица измерения	Всего	Из них в центральном аппарате органа государственного управления, центральной организации и учреждения
А	Б	В	1	2
Численность контрольно-ревизионных работников:				
по штату	230	человек		
фактически	231	человек		
Число контрольно-ревизионных работников, повысивших квалификацию в отчетном периоде	240	человек		
Число контрольно-ревизионных работников, не повышающих квалификацию более трех лет	250	человек		
Число контрольно-ревизионных работников, имеющих высшее образование, всего	260	человек		
Из них экономическое	261	человек		
Численность контрольно-ревизионных работников, имеющих среднее специальное образование, всего	270	человек		
Из них экономическое	271	человек		
Численность контрольно-ревизионных работников, имеющих стаж работы в финансовых, налоговых, ревизионных органах:				
до 5 лет	280	человек		
от 5 до 10 лет	281	человек		
свыше 10 лет	282	человек		
Проведено семинаров – совещаний по вопросам контрольно-ревизионной работы, количество	290	единиц		
Проведено заседаний высших коллегиальных органов по вопросам контрольно-ревизионной работы	300	единиц		
Подготовлено обзорных писем по результатам проведенных проверок (ревизий)	310	единиц		

Справочная информация.

Сведения о проведенной работе по выполнению планов проведения проверок (ревизий): типичные примеры выявленных нарушений и принятые по ним меры; проведенные проверки (ревизии) по постановлениям (письменным обращениям) правоохранительных органов; мероприятия по работе с кадрами и совершенствованию контрольной деятельности

Руководитель юридического лица _____
(подпись) (инициалы, фамилия)

Начальник контрольно-ревизионной службы _____
(подпись) (инициалы, фамилия)

Лицо, ответственное за составление государственной статистической отчетности _____
(должность) (подпись) (инициалы, фамилия)

_____ «__» _____ 20__ г.
(номер контактного телефона) (дата составления государственной статистической отчетности)

Примечание. Данные отчета заполняются в целых числах.

ОТЧЕТ
о работе аудиторской организации
за январь — _____ 20__ г.

РАЗДЕЛ I
ОСНОВНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Наименование показателя	Номер строки	Количество, единиц	Сумма, тыс. р.
А	Б	1	2
Оказано аудиторских услуг, всего	010		
Из них проведено обязательного аудита	011		
Выдано аудиторских заключений, всего (сумма строк 021, 026)	020		—
В том числе о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (сумма строк с 022 по 025)	021		—
В том числе содержащих:			
безусловно положительное аудиторское мнение	022		—
условно положительное аудиторское мнение	023		—
отрицательное аудиторское мнение	024		—
отказ от выражения аудиторского мнения	025		—
иных аудиторских заключений	026		—
Себестоимость аудиторских услуг*	030	—	
Прибыль, убыток (–) организации от оказания аудиторских услуг*	040	—	
Начислено налогов, сборов и других обязательных платежей	050	—	
Количество аудируемых лиц, по результатам аудита у которых установлены нарушения в ведении бухгалтерского учета или составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности	060		—
Количество аудируемых лиц, по результатам аудита у которых установлены нарушения в начислении и перечислении налогов, сборов и других обязательных платежей	070		—
Из них выявлено:			
недоплат налогов, сборов и других обязательных платежей	071		
переплат налогов, сборов и других обязательных платежей	072		
Среднесписочная численность работников	080		—
Из нее численность работников, имеющих квалификационный аттестат аудитора	081		—
Количество специалистов, имеющих диплом (сертификат) международной квалификации в области МСФО и (или) аудита	090		—
Фонд оплаты труда	100	—	
Из него работников, имеющих квалификационный аттестат аудитора	101	—	
Количество предъявленных претензий, касающихся оказания аудиторских услуг	110		—
Количество сообщений, сделанных в соответствии с абзацем 7-м статьи 11-й Закона Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности»	120		—

* Строки 030 и 040 не заполняются аудиторскими организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения и ведущими учет в Книге учета доходов и расходов.

РАЗДЕЛ II
СВЕДЕНИЯ ОБ ОКАЗАННЫХ АУДИТОРСКИХ УСЛУГАХ

Наименование показателя	Номер строки	Количество, единиц	Сумма, тыс. р.
А	Б	1	2
Проведен аудит, всего (сумма строк с 140 по 240)	130		
В том числе:			
достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	140		
достоверности консолидированной отчетности о деятельности банковской группы, банковского холдинга	150		
правильности отражения операций по счетам бухгалтерского учета	160		
целевого использования кредитов и инвестиций	170		
финансового состояния инвестора (инициатора инвестиционного проекта)	180		
финансового состояния эмитента ценных бумаг	190		
формирования уставного фонда, происхождения денежных средств учредителей (участников) организации, вносимых в ее уставный фонд	200		
достоверности налоговой декларации (расчета)	210		
состава и стоимости предприятия как имущественного комплекса	220		
стоимости основных средств, находящихся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении аудируемого лица	230		
иных показателей финансовой и хозяйственной деятельности аудируемых лиц	240		
Оказаны сопутствующие аудиту услуги, всего (сумма строк с 260 по 380)	250		
В том числе по:			
составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности	260		
оценке стоимости предприятия как имущественного комплекса, а также иного имущества	270		
постановке, восстановлению, ведению бухгалтерского и (или) налогового учета	280		
составлению деклараций о доходах и имуществе	290		
анализу финансовой и хозяйственной деятельности	300		
консультированию по вопросам, связанным с совершением финансовых (хозяйственных) операций, формированием результатов хозяйственной деятельности и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности	310		
управленческому консультированию, в том числе связанному с реструктуризацией организаций	320		
информационному обслуживанию	330		
автоматизации бухгалтерского учета и внедрению информационных технологий	340		
оценке предпринимательских рисков	350		
разработке и анализу инвестиционных проектов, составлению бизнес-планов	360		
проведению маркетинговых исследований	370		
обучению специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью	380		

Руководитель
аудиторской организации _____
(подпись) (инициалы, фамилия)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (инициалы, фамилия)

Лицо, ответственное
за составление государственной
статистической отчетности _____
(должность) (подпись) (инициалы, фамилия)

_____ «____» _____ 20__ г.
(номер контактного телефона) (дата составления государственной статистической отчетности)

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	3
Тема 1. Содержание и сущность финансово-хозяйственного контроля в современных условиях. Предмет и методическое обеспечение контроля	4
1.1. Содержание и сущность финансово-хозяйственного контроля и его место в системе управления	4
1.2. Основные условия функционирования системы контроля и его этапы	7
1.3. Принципы контроля	9
1.4. Классификация и виды контроля	11
1.5. Содержание и функции вневедомственного и ведомственного контроля	15
1.6. Формы контроля	47
1.7. Организация финансового контроля за рубежом	48
1.7.1. Организация контроля в Великобритании	48
1.7.2. Организация контроля в Соединенных Штатах Америки	60
1.7.3. Организация контроля во Франции	63
1.7.4. Организация контроля в Российской Федерации	68
1.7.5. Совет руководителей высших органов финансового контроля государств – участников СНГ	79
1.8. Предмет и метод контроля	79
1.9. Приемы документального и фактического контроля	81
Тема 2. Организация и проведение контрольно-ревизионной работы	87
2.1. Сущность, классификация ревизий, их основные задачи	87
2.2. Права, обязанности и ответственность ревизоров	96
2.3. Права, обязанности и ответственность должностных лиц, субъектов хозяйствования, деятельность которых проверяется	98
2.4. Планирование и координация контрольно-ревизионной деятельности	99
2.5. Подготовка к проверке (ревизии)	102
2.6. Назначение и проведение проверки (ревизии)	103
2.7. Оформление результатов проверки (ревизии)	113
2.8. Отчетность о контрольно-ревизионной работе	118
Тема 3. Сущность и классификация аудита. Аудиторская деятельность в Республике Беларусь, ее содержание и регулирование	119
3.1. Понятие и сущность аудита. Классификация видов аудита	119
3.2. Исторические этапы становления и развития аудита	132
3.3. Общие черты и различия между аудитом и ревизией	147
3.4. Организация аудита в Республике Беларусь	149
3.5. Профессиональная этика аудиторов	153
3.6. Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских организаций	157
3.7. Права, обязанности и ответственность заказчика	158
3.8. Национальные правила (стандарты) аудита	160
Тема 4. Подготовка, планирование и технология проведения аудиторской проверки	177
4.1. Планирование аудита	178
4.2. Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита. Договор оказания аудиторских услуг	184
4.3. Оценка организации и состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля	193
4.4. Существенность и аудиторский риск	195
4.5. Аудиторская выборка	201
4.6. Аналитические процедуры	206
4.7. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения	209
4.8. Действия аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и фактов несоблюдения законодательства	214

4.9. Использование результатов работы экспертов	230
4.10. Использование результатов работы других аудиторов и взаимодействие с ними	234
4.11. Рабочая документация аудитора	239
4.12. Внутренний контроль качества аудиторской проверки	245
4.13. Особенности проведения аудита в условиях применения ПЭВМ	248
Тема 5. Аудиторское заключение и отчетность аудиторских организаций	254
5.1. Общие требования, предъявляемые к порядку составления аудиторского заключения	254
5.2. Форма и структура аудиторского заключения, порядок его представления	260
5.3. Письменная информация (отчет) аудиторской организации (аудитора) по результатам проведения аудита	264
5.4. Отчетность о результатах работы аудиторских организаций ...	269
Тема 6. Ревизия (аудит) организации бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля. Ревизия (аудит) учредительных документов и формирования уставного фонда	270
6.1. Цель и задачи проверки организации бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля	270
6.2. Источники информации и нормативное обеспечение проверки бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля	271
6.3. Проверка состояния бухгалтерского учета	271
6.4. Цель и задачи проверки учредительных документов и формирования уставного фонда	283
6.5. Источники информации и последовательность проведения проверок	284
Тема 7. Ревизия (аудит) кассовых операций и операций по счетам в банках	285
7.1. Цель, задачи и информационное обеспечение ревизии и аудита денежных средств и денежных документов, находящихся в кассе организации	286
7.2. Методика проверки денежных средств в кассе и денежных документов	287
7.3. Цель, задачи и информационное обеспечение ревизии и аудита операций по счетам в банках	291
7.4. Методика проверки операций по счетам в банках и меры ответственности за выявленные нарушения	292
Тема 8. Ревизия (аудит) внеоборотных активов. Ревизия (аудит) основных средств и нематериальных активов	294
8.1. Цели и задачи ревизии (аудита) основных средств и нематериальных активов	295
8.2. Информационное и нормативное обеспечение ревизии (аудита) основных средств и нематериальных активов	296
8.3. Порядок проведения проверки операций с основными средствами и нематериальными активами	297
Тема 9. Ревизия (аудит) финансовых результатов. Ревизия (аудит) бухгалтерской (финансовой) отчетности	299
9.1. Цель и задачи ревизии (аудита) финансовых результатов	299
9.2. Информационное и нормативное обеспечение ревизии (аудита) финансовых результатов	300
9.3. Порядок проведения ревизии (аудита) финансовых результатов	301
9.4. Цель, задачи и информационное обеспечение ревизии (аудита) бухгалтерской (финансовой) отчетности	302
9.5. Порядок проведения ревизии (аудита) бухгалтерской (финансовой) отчетности	303
Список литературы	305
Приложения	312

Учебное издание

Данилкова Светлана Анатольевна

РЕВИЗИЯ И АУДИТ

**Курс лекций
для студентов специальностей
1-26 02 03 «Маркетинг»,
1-25 01 04 «Финансы и кредит»,
1-25 01 07 «Экономика и управление на предприятии»,
1-25 01 10 «Коммерческая деятельность»**

Редактор М. П. Любошенко
Технический редактор И. А. Козлова
Компьютерная верстка О. М. Господарева

Подписано в печать 30.06.10. Бумага типографская № 1.
Формат 60 × 84 ¹/₁₆. Гарнитура Таймс. Ризография.
Усл. печ. л. 19,76. Уч.-изд. л. 20,00. Тираж 160 экз.
Заказ №

Учреждение образования
«Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации».
ЛИ № 02330/0494302 от 04.03.2009 г.
246029, г. Гомель, просп. Октября, 50.

Отпечатано в учреждении образования
«Белорусский торгово-экономический университет
потребительской кооперации».
246029, г. Гомель, просп. Октября, 50.